الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد – قسم المحاسبة

مدى تأثير استخدام استراتيجية الاختبارات الأساسية في جودة المراجعة في سورية

((دراسة ميدانية))

بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في مراجعة الحسابات

The Effect of Using Substantive Tests Strategy on the Quality of Audit in Syria

(Field study)

إشراف الأستاذ المساعد الدكتور : عصام قريط

إعداد الطالبة: لطاف نبيل الحسن

2010 م–1431 هـ

بسم الله الرحمن الرحيم

{وعلمك ما لم تكن تعلم وكان فضل الله عليك عظيما}

صدق الله العظيم

سورة النساء (من الآية 113)

لجنة المناقشة والحكم

تألفت لجنة المناقشة والحكم من السادة:

الدكتور حسين دحدوح

الأستاذ في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق عضواً

الدكتور عصام قريط

الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة –كلية الاقتصاد– جامعة دمشق عضواً مشرفاً

الدكتور علي يوسف

المدرس في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق عضواً

الإهداء

إلى النور الذي اشتهت السماء تقبيله ...

إلى الطيب الذي تعطرت الأرض بتهليله ....

إلى شفيعي يوم إنكار الخل خليله..............

إلى الرحمة المهداة والنعمة المسداة ....

إلى اليتيم الذي صنع أمة دان لها الشرق والغرب....

إلى أستاذي ومعلمي وقائدي الأول

إلى حبيب رب العالمين محمد صلى الله عليه وسلم

إلى صاحب القلب الكبير...

إلى من أعطى الكثير الكثير ولم يأخذ إلا القليل القليل ...

إلى الروح العذبة ...لكم تمنيت أن تكون بيننا ...ولكن لا أعترض على مشيئة الله

والدي الحبيب رحمه الله

إلى حرفين اثنين وسعا الدنيا ولم تتسع لهما ...من تصغر أمامها أعظم الكلمات...

نبع الحنان الذي لا ينضب ....

إلى من كان لها علي آياد بيضاء لن تمحوها الأيام .. مثلي الأعلى في حياتي...

إلى من جعلت الجنة تحت قدميها....

أمي الحبيبة أدامك الله

إلى من ضمني وإياهم دوحة واحدة..وروانا نسغ واحد..

إلى النجوم المتلألئة والأزهار الفواحة ..التي عطرت مسيرة حياتي ..

عيوني التي أبصر بها ...وقلبي الذي أهتدي به ...

إلى من أرى في وجوههم سعادتي ..وفي عيونهم فرحتي...

أخي ....وأختي....

شكر وتقدير

تنحي الكلمات تواضعاً وشكراً للجهود والعلم والمعرفة التي ما بخل علينا بها وقدمها لنا بكل إخلاص ليمثل شرف العلم وهدفه ومعناه

فكانت نتيجة العلم والمعرفة وحصيلة هذه الجهود هي هذه الدراسة المتواضعة

مع كل الاحترام والتقدير

الأستاذ المساعد الدكتور عصام قريط

وأتقدم بخالص شكري واعترافي بالجميل للأساتذة أعضاء لجنة المناقشة والحكم لتفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة لتقويمها وإثراء مضمونها :

الدكتور علي يوسف **الأستاذ الدكتور حسين دحدوح**

وأسجل خالص شكري لكل من دعمني وأيدني وساندني لإتمام هذا العمل ....

فهرس المحتويات :

فهرس الجداول

جدول الأشكال

ملخص الدراسة باللغة العربية

عنوان الدراسة

مدى تأثير استخدام استراتيجية الاختبارات الأساسية في جودة المراجعة في سورية

(دراسة ميدانية)

إشراف الدكتور عصام قريط

إعداد الطالبة لطاف نبيل الحسن

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة أثر استخدام ممارسي مهنة المراجعة لاستراتيجية الاختبارات الأساسية في جودة المراجعة، وتحقيقاً لذلك قامت الباحثة بوضع خطة تم تقسيمها إلى أربعة فصول.

عرضت في فصلها الأول منها الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة.

وبينت في فصلها الثاني طبيعة وأهمية جودة المراجعة من خلال توضيح مفهوم جودة المراجعة ومؤثرات مستجدات المرحلة الراهنة في زيادة الاهتمام بها، كما عرضت العوامل المؤثرة في جودة المراجعة من خلال التركيز على العوامل التنظيمية الخاصة بمنشأة المراجعة والعوامل المرتبطة بفريق عمل المراجعة.

كما ناقشت في الفصل الثالث دور استراتيجية الاختبارات الأساسية في تحسين جودة المراجعة متناولة مفهوم وطبيعة الاختبارات الأساسية، بما في ذلك مداخل هذه الاختبارات الأساسية، وآلية التنفيذ لاستراتيجية الاختبارات الأساسية.

وتابعت في فصلها الرابع تنفيذ دراسة ميدانية للوقوف على آراء ووجهات نظر المحاسبين القانونيين بمدى تأثير استخدام استراتيجية الاختبارات الأساسية في جودة المراجعة في سورية، لذلك فقد قامت بتصميم استبيان تم توزيعه على عينة من المحاسبين القانونيين وتم تحديد أدوات التحليل واختبار فروض الدراسة وتحليل النتائج، أما عن أهم النتائج التي توصلت إليها الباحثة في هذه الدراسة الميدانية فيمكن عرضها كما يلي :

1. يؤدي الاعتماد على استراتيجية الاختبارات الأساسية إلى تحسين جودة المراجعة من منظور العوامل التنظيمية لجودة المراجعة .

2. يؤدي الاعتماد على استراتيجية الاختبارات الأساسية إلى تحسين جودة المراجعة من منظور العوامل المؤثرة في فريق عمل المراجعة.

وتوصلت الباحثة في ختام دراستها إلى مجموعة التوصيات منها:

1- لضمان التخطيط الفعال للمراجعة فمن الضروري تحديد استراتيجية المراجعة بشكل مناسب.

2- تنظيم برامج مستمرة من دورات التعليم والتأهيل المستمر بهدف زيادة كفاءة الممارسين مهنياً وتعريفهم بكيفية تطبيق استراتيجية الاختبارات الأساسية لضمان التخطيط والتنفيذ الفعال للمراجعة.

3- توصي الباحثة مراجعي الحسابات بضرورة وضع سياسات وإجراءات بشأن تعيين الأفراد المؤهلين للعمل في مكاتبهم؛ بحيث تتوافر فيهم الصفات المهنية والعلمية اللازمة لضمان قيامهم بأداء المهام الموكلة إليهم بكفاءة عالية.

4- توصي الباحثة في ضوء الدراسة التي تمت بإجراء دراسات للإستراتيجيات الأخرى المتبقية سعياً نحو سلوك الاستراتيجية الأكثر كفاءة وفعالية للوصول إلى أعلى مستوى للجودة.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

مقدمة الدراسة :

شهدت السنوات الأخيرة من القرن الماضي وبداية القرن الحالي متابعة متزايدة بمهنة المراجعة من قبل الجهات المنظمة لمهنة المراجعة تزامن مع التطور الاقتصادي وما يميزه من انفتاح لأسواق المال و التطورات المذهلة لشبكة المعلومات و ازدياد حدة المنافسة وحالات الإفلاس لمنشات كبرى خاصة بعد حوادث الغش والتلاعب التي ارتكبت من قبل كبرى منشآت المراجعة والتي أدت إلى الإضرار بمصالح المستثمرين وجميع الأطراف المستفيدة .

لقد تطورت مهنة المراجعة بفعل طبيعتها الديناميكية ، وقدرتها على الوفاء بالاحتياجات المتنامية في ظل المتغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة والتحديات المعاصرة التي تواجهها منشآت المراجعة ، وما تتعرض لها من مخاطر عديدة أبرزها التقاضي والتساؤلات التي أثيرت حول دور مهنة المراجعة في إطار الأزمات الطاحنة التي تعرضت لها بيئة الأعمال المعاصرة والتي أبرزها انهيار شركات Enron,WorldCom،Zerox، لهذا تشكلت نظرة جديدة لمراجعة الحسابات ترجمت بإصدار العديد من المعايير والقوانين المهنية ومعايير الرقابة التي تدعم مهنة المراجعة والارتقاء بجودة الخدمات المقدمة، لهذا يمكن النظر إلى جودة المراجعة باعتبارها منتج نهائي لمختلف الإجراءات والقرارات التي يتم القيام بها من قبل فريق المراجعة كمجموعة عمل واحدة، بحيث أن حدوث أي خلل وظيفي أو أي إجراء لا يتسق مع متطلبات المراجعة ومعايير المراجعة تنعكس آثاره على جودة الأداء المهني، من هنا تشكل جودة المراجعة أولى اهتمامات المراجعين من خلال اختيار استراتيجية ملائمة للمراجعة بغية تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية و باعتبارها محدد رئيسي يتضمن العديد من المتغيرات التي تؤثر على سمعة وتطور المهنة، وأصبحت قضية حيوية بالنسبة للقائمين على تنظيم المهنة والممارسين، ولكن تعدد الاستراتيجيات فرض على مراجعي الحسابات تحديات جديدة يأتي في مقدمتها أهمية اختيار الاستراتيجية الهادفة إلى تحسين جودة المراجعة ،لأن فشل المراجع في بناء استراتيجية مراجعة ملائمة وتنفيذها بشكل سليم يؤدي إلى إصدار رأي مهني غير سليم لا يفي بمستوى الجودة المطلوبة .

وإن هذه الدراسة بينت أثر استخدام هذه استراتيجية الاختبارات الأساسية على جودة المراجعة لعلها تساهم في تطوير مهنة المراجعة في سورية وزيادة جودتها .

- **مشكلة الدراسة :**

تواجه مهنة المراجعة في الوقت الراهن مجموعة من التحديات النوعية مما يـدفع بمهنـة المراجعة للاهتمام بجودة انجاز عملية المراجعة في ذاتها ، وقد سارعت الهيئات القائمة علـى تنظيم المهنة في الدول المتقدمة إلى إصدار المعايير في سبيل تعزيز هذه الجودة .

وعليه فإن مشكلة الدراسة البحثية تكمن في الإجابة على السؤال التالي:

- ما مدى مساهمة استراتيجية الاختبارات الأساسية في زيادة جودة عملية المراجعة من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الممارسين لمهنة المراجعة في سورية؟

- **أهمية الدراسة :**

استمدت هذه الدراسة أهميتها من خلال تسليط الباحثة الضوء على مدى تـأثير اسـتخدام ممارسي المهنة لاستراتيجية الاختبارات الأساسية على جودة المراجعة من خلال توضيح هذه الاستراتيجية والعوامل والظروف التي يتوقف عليها أخذها في الاعتبار، بما في ذلـك تبيـان مستجدات المرحلة الراهنة والعوامل التي تدفع بالاهتمام و تحسين جودة المراجعة، لتقييم مدى كفاية استراتيجية الاختبارات الأساسية لتمكين الممارسين من انجـازهم لمـراجعتهم بـالجودة العالية لا بل والارتقاء بها بشكل دائم ومستمر.

- **أهداف الدراسة :**

تهدف هذه الدراسة بصفة أساسية إلى بحث أثر استخدام استراتيجية الاختبارات الأساسـية على جودة المراجعة وذلك من خلال استقراء آراء بعض المحاسـبين القـانونيين الممارسـين لمهنة المراجعة في سورية، بما في ذلك دراسة المحددات والعوامـل المـؤثرة علـى جـودة المراجعة .

- **الدراسات السابقة :**

أ- الدراسات باللغة العربية:

على الرغم من عدم وجود دراسات سابقة – كما ترى الباحثة – ربطت بشكل مباشر بين استراتيجية الاختبارات الأساسية وبين جودة المراجعة، فقد عرضت الباحثة بعض الدراسات البحثية لكل منها على حدا كما يلي :

1- دراسة (ونوس) 2009[1]:

بعنوان " العوامل المؤثرة على جودة المراجعة في سورية "

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بالعوامل المؤثرة في جودة المراجعة وتحقيقاً لذلك قام الباحث بوضع خطة تم تقسيمها إلى أربعة فصول.

ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث في هذه الدراسة الميدانية أن جودة المراجعة تتأثر بمجموعة من العوامل كتنظيم وتخصص مكاتب المراجعة والتنظيم الإداري وتنفيذ عملية المراجعة وفق تخطيط مسبق ومدى اتساع شريحة مستخدمي القوائم المالية.

وتوصل الباحث إلى التوصيات التالية:

1- وضع أسس قانونية واضحة للتشدد بموضوع جودة المراجعة وفرض العقوبات التي تحفظ الجودة وتطورها.
2- التنظيم اللازم لمهنة المراجعة من خلال تشكيل نقابة لممارسة دور المشرف والمتابع لسوق المهنة ووضع الاستراتيجيات اللازمة لتطوير الجودة والحفاظ عليها والالتزام بالسلوكيات المهنية التي تتضمنها.
3- ضرورة توسيع العلاقة بين الجامعة والسوق الاقتصادية لرفع سوية المعرفة العملية لطلاب المراجعة ومشكلات العوامل المؤثرة في الجودة وإمكانية تطويرها.
4- فحص النظير هو حاجة ماسة لتطوير مهنة المراجعة واقتراح أن يمارس من خلال إشراف النقابة (إن أحدثت أو الجمعية) بأن ينظم فحص وفقاً للمتابعة التي تقوم بها المنظمة المهنية.
5- رفع الوعي بأهمية المراجعة ودورها لدى الأطراف كافة مما يتطلب حيزاً أكبر لدى وسائل الإعلام لتسليط الضوء على موضوعات المراجعة وأهميتها.

[1] ونوس ،هشام سليمان ،2009 ، "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة في سورية " ،رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق.

-2 دراسة(عوض،2008)1[2]

"بعنوان اثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات"

فقد هدفت هذه الدراسة بصفة أساسية إلى دراسة طبيعة ومحددات أثر ممارسات المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات من خلال دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة العاملة في جمهورية مصر العربية، وتناولت الدراسة طبيعة وماهية المراجعة غير المنظمة ومخاطرها والضغوط التي تؤدي إلى المراجعة غير المنظمة، بالإضافة إلى طبيعة ومحددات جودة المراجعة تجاه ممارسات المراجعة غير المنظمة كمنخفض لجودة الأداء المهني لمراجع الحسابات وانتهت الدراسة إلى أن ارتباط مكتب المراجعة المحلي بمكتب عالمي والأخذ بمعايير الرقابة على جودة الأداء المهني يساهمان بنسبة 67%،82 % في تقليل مخاطر المراجعة غير المنظمة.

-3 دراسة (النوايسة) 2007 :[3]

بعنوان "**العوامل المؤثرة في بناء استراتيجية تدقيق الحسابات، دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن**" :

فقد هدفت هذه الدراسة في التعرف على العوامل المؤثرة في بناء استراتيجية مراجعة الحسابات، حيث عرض الباحث الاستراتيجيات وعرض مجموعة العوامل التي تدعم كل استراتيجية ودرس المعوقات التي يمكن أن تؤثر على بناء استراتيجية مراجعة مناسبة، واضعاً مجموعة من الفرضيات تخص تلك العوامل.

واعتمدت الدراسة في جانبها الميداني على تصميم استبانة تكونت من جزأين وزعت على (86)مراجعاً وتوصلت الدراسة إلى أن درجة تأثير العوامل مجتمعة على اختيار استراتيجية

---

[2] محمد عوض ، آمال ،2008،"**بعنوان اثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ،المجلد (45) ،العدد الثاني .

[3] النوايسة،محمد إبراهيم ،2007، "العوامل المؤثرة في بناء استراتيجية تدقيق الحسابات ،دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، المجلد 3 ، العدد 3 .

الاختبارات الأساسية المباشرة بلغت (78%) وعلى اختيار الإجراءات التحليلية (75,4%)كما أن المراجعين يدركون وجود معوقات تؤثر في بناء استراتيجية مراجعة مناسبة.

4- دراسة (الرباعي) 2006:[4]

بعنوان "**استراتيجيات المراجعة، دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية** ":

هدفت الدراسة إلى عرض استراتيجيات المراجعة وأهميتها والعوامل المؤثرة في استخدام كل منها ومنهجية بناء كل استراتيجية بما في ذلك موقف مزاولي مهنة المراجعة في الجمهورية اليمنية من استخدام استراتيجيات المراجعة.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات كان أبرزها :

1- يؤدي بناء واعتماد الاستراتيجية المناسبة للمراجعة إلى تحقيق العديد من الفوائد للمراجعة.

2- توجد العديد من العوامل التي تؤثر في اختيار واستخدام المراجع لاستراتيجيات المراجعة.

3- يسود في بيئة المراجعة في الجمهورية اليمنية استخدام المراجع لاستراتيجية الاختبارات الأساسية المباشرة وإستراتيجية المخاطر المنخفضة للرقابة الداخلية ليتم في ضوئها تحديد حجم وطبيعة وتوقيت الاختبارات الأساسية.

4- يدرك المراجعون أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية في المراجعة ولكن هذه الإجراءات لا تستخدم إلا بشكل بسيط بحيث لا تتم المقارنة إلا بين الأرقام والنسب البسيطة.

5- لا يستخدم المراجعون في الجمهورية اليمنية استراتيجية مخاطر الأعمال.

---

[4] الرباعي ، يوسف عبده راشد ، 2006 ، "استراتيجيات المراجعة ، دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية " ،رسالة دكتوراه ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق .

ب–الدراسات باللغة الأجنبية:

-1 دراسة 2008 M. Salehi, and all [1]:

بعنوان العوامل التي تؤثر في جودة مراجعة الحسابات باستعمال دليل عملي(تطبيقـــي) من إيران" Factors Affecting Quality of Audit, Empirical Evidence from Iran"

تناولت هذه الدراسة عوامل تؤثر في مدى جودة المراجعة الحسابات بـــالتطبيق علـــى إيران، وجودة المراجعة الحسابات تعني مدى سلامة التقرير الذي يصدره المراجع من النقائص والعيوب والتحريفات التي تظهر فيما بعد، وتقاس درجـــة جـــودة المراجعـــة استناداً إلى مدى قدرة المراجع على الإبلاغ –طوعاً وبتجرد– عن وجود نقائض ماليـــة فيه.

ولاحظت الدراسة مدى توافر الارتباط الوثيق بين جودة المراجعـــة وحجـــم مؤســـسة المراجعة عن طريق دراسة أربعة متغيرات باختبار أربع فرضيات هي:

1- كيف تؤثر الأنظمة والقوانين المتبعة في رغبة المراجـــع بـــالإبلاغ عـــن العيوب بتجرد؟
2- كيف يؤثر غياب امتيازات عقد المراجعة في رغبة المراجع فـــي الإبـــلاغ عن العيوب بتجرد؟
3- كيف تؤثر آليات السوق ضمن البيئة العملياتية في رغبـــة المراجـــع فـــي الإبلاغ عن العيوب بتجرد؟
4- كيف يؤثر حجم المؤسسة في قدرة المراجع على الإبـــلاغ عـــن العيـــوب بتجرد.

وخلصت نتائج الدراسة إلى أن:

1- قوانين المراقبة والإشراف، إضافة إلى آليات السوق في البيئة العملياتيـــة، تؤثر في رغبة المراجع واستعداده للإبلاغ عن العيوب والنقائص الهامـــة بتجرد.
2- غياب امتيازات العقد لا تؤثر تأثيراً ملحوظاً في استعداد المراجع للإبلاغ.

2- دراسة (Kneer) 2001:[5]

بعنوان **تدريس استراتيجية تدقيق فعالة وكفــؤة "The Teaching of an Effective and Efficient Audit Strategy "**

هدفت هذه الدراسة إلى عرض استراتيجية تدقيق كفؤة وفعالة في مجال اختبارات الرقابـــة الداخلية والاختبارات الأساسية في المراجعة، حيث أكدت الدراسة على إجراء المراجعة في اتجاهين سماهما الباحث استراتيجية اختبار المبالغة (Overstatement Test Strategy) واستراتيجية اختبار التدنية في القوائم المالية (Understatement Test Strategy) .

وكان من نتائج هذه الدراسة، أن منهج فحص الحسابات في الاتجـــاهين الـــسابقين يـــشكل جوهر عملية المراجعة ذات الكفاءة والفاعلية، كما أن استراتيجية اختبار المبالغة توفر دليلاً يتعلق بخصائص العملية مثل الحدوث، والوجود، والتبويب،كما أنها يجب أن تكون معـــززة بإجراءات أخرى للتأكد من الملكية والتقييم.

أما استراتيجية اختبار التدنية فإنها تهتم ببرهنة توكيد الاكتمال، أي أن هذا الفحص يبحـــث في المبالغة التي من المحتمل أن تكون غير مسجلة، كما أنه يوفر دلـــيلاً يتعلـــق بـــصحة التسجيل والتبويب والتلخيص معززاً بالإجراءات الأخرى، كمـــا أن اســـتراتيجية اختبـــار التدنية تكون أكثر صعوبة من استراتيجية اختبار المبالغة بسبب عدم معرفة المراجع بالعينة أو المجتمع الذي تم الحذف منه.

3- دراسة (Carcello, Hermanson, McGrath) 1992:[6]

بعنوان **خصائص جودة المراجعة "Audit Quality Attributes"** هدفت هذه الدراســـة إلـــى التعرف على خصائص جودة المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية، وهذه الدراسة والتـــي

[5] Dan c., Kneer ,2001 , "The Teaching of an Effective and Efficient Audit Strategy " , Issues in Accounting Education .

[6] Carcello , J.V. , Hermanson , R.H. , McGrath , N.T. ,1992, " Audit Quality Attributes" , Auditing : A Journal of Practice and Theory , Spring .

أخذت في الاعتبار وجهات نظر المشاركين في استخدام إجراءات المراجعة والمستفيدين من مخرجاتها وحددت الفروق الأساسية بين وجهات نظر المشاركين.

وبغرض تنفيذ ذلك ميدانياً طور الباحثون استمارة شملت إحدى وأربعون خاصية والتي طُلب من المشاركين تقويم درجة أهمية كل خاصية في مساهمتها بتحسين جودة المراجعة.

أما عينة الدراسة فقد اشتملت على المجموعات الثلاث التالية:

أ- شركاء مكاتب المراجعة الثمانية الكبرى

ب- مديري الإدارة المالية لعينة من الشركات المساهمة

ت- عينة من مستخدمي القوائم المالية.

وكانت النتائج على النحو الآتي:

1- إبراز أهمية عشرة خصائص من بين إحدى وأربعين خاصية وذلك دون النظر إلى فئات المشاركين والتي كان مجملها يشير إلى:

- خبرة فريق المراجعة.
- نشاط شريك المراجعة.
- ارتفاع المعايير الأخلاقية لفريق العمل.
- خبرة الشريك في العمل وصناعته.
- توافر قنوات الاتصال الجيدة بين الشريك والإدارة.

2- إيجاد فروق جوهرية بين آراء فئات المشاركين الثلاثة المذكورين أعلاه بحيث ركز مستخدمو القوائم المالية ومديرو الإدارة المالية على الأهمية القصوى لإتباع المراجع للمعايير المهنية وكذلك الاهتمام باحتياجات العميل، بينما ركز المراجعون على خبرات الشريك والفرَق المشاركة وأسلوب تنظيم مكتب المراجعة والرقابة على إدارته.

4- دراسة (Knapp) 1991:[7]

بعنوان **خصائص جودة المراجعة من وجهة نظر أعضاء لجان المراجعة**

"Factors That Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality"

قامت هذه الدراسة بتحديد خصائص جودة المراجعة من وجهة نظر أعضاء لجان المراجعة في الشركات المساهمة الأمريكية.

وقد قام Knapp بتعريف جودة المراجعة على أنها زيادة احتمال اكتشاف الخطأ والغش والتلاعب أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

وقد قام الباحث بوضع استبانة وطلب من عينة مكونة من 377 عضواً تقدير معدلات اكتشاف الخطأ والغش والتلاعب من قبل المراجع من خلال العوامل التي قام بافتراضها.

وخلص الباحث إلى أن أعضاء لجان المراجعة للشركات المساهمة يستخدمون حجم مكتب المراجعة وعدد سنوات خبرة فريق المراجعة كمؤشر مهم لتقييم جودة المراجعة بينما لم يتم تأكيد أثر وجود استراتيجية محددة كأحد الخصائص لهذه الجودة.

نستنتج من الدراسات السابقة أنها ركزت على :

1- أهمية بناء استراتيجية مناسبة للمراجعة من أجل انجاز المراجعة بالجودة المطلوبة والارتقاء المستمر بهذه الجودة.
2- السعي للوصول إلى أفضل جودة ممكنة من خلال تحديد مجموعة الخصائص المساعدة في قياس هذه الجودة وتطويرها.

وبناءً على ما سبق فقد سعت الباحثة من خلال هذه الدراسة المتواضعة كلبنة من لبنات البحث العلمي إلى دراسة وتبيان أثر استخدام استراتيجية الاختيارات الأساسية أو الجوهرية على جودة الأداء المهني لممارسي المهنة من مراجعي الحسابات الخارجيين من خلال دراسة ميدانية لمعرفة آراء المحاسبين القانونيين المزاولين لمهنة المراجعة في سورية أخذاً في

[7] Knapp , Michael C .,1991 ,"Factors That Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality ", Auditing : A Journal of Practice and Theory ,Spring .

اعتبارها الواقع المتعلق بممارسة مهنة المراجعة في سورية للكشف عن نقاط الخلل والضعف والقصور المهني بما يساهم في تطوير وتحسين مزاولة مهنة المراجعة في سورية ممارسةً وفكراً وتطبيقاً وجودةً.

_ فرضيات الدراسة :

في ضوء أهمية وأهداف الدراسة يمكننا وضع الفرضيتين الآتيتين :

1_ إن الاعتماد على استراتيجية الاختبارات الأساسية يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة من منظور العوامل التنظيمية لجودة المراجعة .

2_ إن الاعتماد على استراتيجية الاختبارات الأساسية يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة من منظور العوامل المؤثرة في فريق عمل المراجعة.

الفصل الثانـي

جودة المراجعة: المفهوم والعوامل المؤثرة فيها

المقدمـــة:

تزايدت في الآونة الأخيرة أهمية المراجعة فيما يتعلق بمتخذي القرارات في بيئة الأعمـــال الحديثة على المستويين المحلي والدولي لما لهذه المهنة من دور فاعل في ترشـــيد القـــرارات الاستثمارية وغيرها.وعليه لم يعد استخدام تقرير المراجع قاصراً على إدارة الشركة أو ملاكها للحكم على كفاءة إدارتها لموارد المنشأة، بل تعدى ذلك وصولاً إلى اعتماد كثير من متخـــذي القرار على تقارير المراجعة من مستثمرين حاليين ومستثمرين مرتقبين. وفـــي هـــذا الـــسياق برزت مسألة جودة المراجعة التي كانت محلاً لاهتمام الأطـــراف المكونـــة لبيئـــة المراجعـــة الحديثة كافةً.ويأتي المراجع في طليعة المهتمين بأن تتم عملية المراجعة بأسلوب موضـــوعي انسجاماً مع معايير المراجعة المقبولة عموماً بما يقود إلى إخـــلاء مـــسؤوليته، فـــضلاً عـــن ضرورة ارتقائه بإنجاز هذه المراجعة بالجودة المطلوبة والعالية .

تهتم إدارة الشركة بأن تتم عملية المراجعة بالتوافق مع معاييرها لإضفاء الثقة على القـــوائم المالية المقدمة لعامة المستفيدين، علاوة على الوفاء بمسؤوليتها في الإعداد والإفـــصاح عـــن قوائمها المالية محل المراجعة، لذا فعلى المدى الطويل يعد من مصلحة إدارة الشركة أن تـــتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة .

كما يهتم المستفيدون أيضاً بأن تتم المراجعة بأعلى جودة ممكنة وذلك لتأكيد عدالة القـــوائم المالية التي تمثل بياناتها ومعلوماتها الأساس في اتخاذهم لقراراتهم على اختلاف أنواعها.

وترى الباحثة أن هناك اختلافاً وتفاوتاً في نظر الباحثين والممارسيين من ناحية مفهوم جودة المراجعة وأهميتها، محاولةً أن تلقي الضوء على مفهوم هذه الجودة وجوهرها وأهميتها كمنتج نهائي مرتبط بتخطيط عملية المراجعة وإنجازها وتنفيذها على صعيد منشأة العميل لا بل على ضرورة تحسينها والارتقاء بها بشكل مستمر من خلال النظر إلى العوامل المرتبطة تنظيميـــاً بمنشأة المراجعة وبفريق المراجعة نفسه، كل ذلك للمحافظة على مركزها الاجتماعي المرموق ودورها الاقتصادي الفاعل خدمةً للأطراف كافة المستفيدة منها مـــن العمـــلاء إلـــى متخـــذي القرارات وغيرهم في أسواق المحاسبة القانونية، لذلك فقد عُرض ما يتعلق بمفهومها وأهميتها من خلال :

- **المبحث الاول : مفهوم جودة المراجعة والدوافع التي أدت إلى الاهتمام بها:**

2-1-1: مفهوم جودة المراجعة

2-1-2: دوافع الاهتمام بجودة المراجعة

- **المبحث الثاني: العوامل المؤثرة في جودة المراجعة**

2-2-1: العوامل التنظيمية الخاصة بمنشأة المراجعة

2-2-2: العوامل المرتبطة بفريق عمل المراجعة

المبحث الأول

مفهوم جودة المراجعة وأهميتها

2-1-1: مفهوم جودة المراجعة:

لا شك أن كافة الفئات المشاركة في بيئة وسوق المراجعة لديهم الحافز الدائم والمستمر لتحقيق أقصى جودة لأداء عملية المراجعة، ولكن بعض المجموعات المشاركة لديها حوافز متعارضة ومتصارعة فضلاً عن وجود وجهات نظر مختلفة عند تقويم جودة أداء عملية المراجعة بين تلك المجموعات.

فقد أثار السعي المستمر لإيجاد مفهوم محدد لجودة المراجعة اهتمام الدراسين والباحثين على المستويات كلها بما فيها المنظمات الدولية و الدراسات الأكاديمية ذات الصلة.

فقد أوضحت نشرة معايير المراجعة رقم (4) التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونين الأمريكيين في عام 1974 [1] بأن جودة المراجعة تتحقق من خلال الالتزام بمعايير المراجعة ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في منشآت المراجعة.

وقد أشارت بعض أدبيات المراجعة موضحةً أن مفهوم الجودة في المراجعة يمثل ذلك الالتزام الصارم بمعايير مهنة المراجعة بما في ذلك قواعدها السلوكية والأخلاقية، المحددة بواسطة مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي[2].

أما بعضهم فقد فهم عملية الالتزام الصارمة بالمعايير المهنية للمراجعة بأنها تمثل فقط الالتزام بالفحص والتقرير لا الالتزام بالمعايير العامة للمراجعة وقواعد السلوك المهني وآدابه.[3]

وأخذ بعضهم الآخر بمفهوم جودة المراجعة على أنه يعني زيادة احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء أو التحريفات الجوهرية حيث أوضحت تلك الدراسات أن جودة المراجعة تتحقق

---

[1] نور،أحمد محمد ، عبيد،حسين أحمد ، شحاته،السيد شحاته ،2007،"مراجعة الحسابات "، الدار الجامعية ، الإسكندرية، ص 8

[2] المرجع السابق،ص 9 ، نقلاً عن Konrath,larry F., "Auditing Concepts and Application": A Risk analaysis approach, West Publishing , 1989.

[3] المرجع السابق ،ص 10 .

ونتمثل في زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية ولا سيما تلــك الأخطـــاء و التحريفات المرتكبة من قبل الإدارة لتعارض مصالحها مع مصالح الملاك ،وإن إخفاق مراجع الحسابات في اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية سيقود إلى إصدار المراجع الرأي غيــر السليم في القوائم المالية محل المراجعة [1].

ويرى آخرون أن مفهوم جودة المراجعة يتحقق من خلال مساهمة المراجعين في تخفيضهم للخطر الكلي لعملية المراجعة أي أن جودة المراجعة تتمثل في قيام المراجع بتخفــيض خطــر الاكتشاف ومن ثم تدنية الخطر الكلي لعملية المراجعة –الذي يمثل محصلة ضــرب الخطــر المتأصل بخطر الرقابة الداخلية وخطر عدم الاكتشاف– إلى أدنى مستوى[2].

ويرى بعض الباحثين فيما يخص جودة المراجعة وبهدف تجاوز اختلاف وجهــات النظــر بأنه يجب التركيز على المقاييس الكمية الأكثر موضوعية ليتم استخدامها كمؤشــر أو وســيلة لقياس جودة المراجعة بحيث يمكن تصنيف هذه المقاييس إلى مجموعتين رئيسيتين هما مقاييس العملية ومقاييس الناتج ويُعرَّف النوع الأول بأنه المقاييس كافة التي تركز على العمــل الــذي يتم أداؤه لعملية المراجعة مع مقارنته بالمعايير المرتبطة بأداء تلك الخدمـــة، أو مـــا يعــرف بمعايير المراجعة أو المهنة المتعارف عليها، في حين يقصد بـــالنوع الثـــاني تلـــك المقـــاييس المركزة على مدى الثقة والمصداقية التي يشعر بها ويحس مستخدموا القـــوائم الماليـــة محـــل المراجعة ــ أو الناجمة عما يعرف بالقيمة المضافة لعملية المراجعة [3].

كما وجدوا أنه من الضروري الاعتماد على كلا النوعين من مقـــاييس العمليـــة والنـــاتج الواجبة الاستخدام وخاصة من قبل الطرف الثالث بهدف التقويم السليم للجودة المتعلقة بعمليـــة المراجعة، فعلى سبيل المثال عند مناقشة أعضاء لجان المراجعة أو إدارة العميل للمـــراجعين في أثناء تخطيط عملية المراجعة أو في أثناء تقييم نتائج عملية المراجعة يتم الاعتمـــاد عنـــد تقويم الأداء على استخدام مقاييس العملية وعندما تؤكد قرارات القضاء وأحكامه أو المحـــاكم

[1] المرجع السابق، ص 10 .

[2] المرجع السابق ، ص 10 .

[3] لطفي،أمين السيد أحمد ، 2007 ،"دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد"، الدار الجامعية ، الإسكندرية ص416 .

أو اللجان القانونية وجود آثار سلبية ناجمة عن إخفاق عملية المراجعة فإن النتيجة عادة ما تعبر بوضوح عن استخدام مقاييس الناتج[1].

وعليه فإن مفهوم الجودة من منظور المنظمات المهنية يتمثل في الالتزام بمعايير المراجعة ومعايير الأداء فيما يخص الأفراد داخل منشأة المراجعة، حيث تتعلق معايير الأداء بمجموعة من الخصائص الشخصية الواجب توافرها في العاملين في منشأة المراجعة مثل النزاهة والموضوعية والاستقلال وتوافر المهارات والكفاءة في الأفراد لكي يتمكنوا من الوفاء بالمسؤوليات المكلفين بها، وتخصيص الأفراد بالمهام بصورة تحقق المواءمة بين خبرات الأفراد ومهاراتهم وطبيعة المهمة وتوافر توجيه وإشراف كامل على أداء العاملين بمنشأة المراجعة، وأخيراً ضرورة الفحص المستمر لفاعلية السياسات والإجراءات المطبقة للرقابة على الجودة في منشآت المراجعة [2].

وبالاستناد إلى ما تم عرضه فإنّه لا يوجد تعريف موحد اتفق عليه الباحثون لجودة المراجعة، فمن جهة هي تلك التي تمثل التزام المراجع بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني وآدابه وعدم خرقها أو الخروج عنها أو مخالفتها.

ومن جهة أخرى تلك التي يعنى بها أو التي تسهم في خلو القوائم المالية لمنشأة العميل من الأخطاء والتحريفات الجوهرية جرّاء أو نتيجة الالتزام الصارم بمعايير المهنة وقواعدها السلوكية الأخلاقية مهنياًأو نتيجة له.

ومن جانب آخر إن تلك الجودة تتحقق في مهنة المراجعة وتتمثل بالتخفيض لخطر المراجعة الكلي إلى أدنى مستوياته ولاسيما أن مفهوم الخطر الكلي للمراجعة عادة ما ينجم عن الأخطاء وأعمال الغش المتعلقة بقوائم العميل المالية رغم التزام المراجع الصارم والكامل بمعايير المراجعة المقبولة عموماً، أي إنه لا ينجم عن أخطاء يتم ارتكابها من قبل المراجع فقط، على سبيل المثال بل قد ينجم هذا الخطر جراء عدم استخدام اتباع اجراءات المراجعة الملائمة التي تسهم في اكتشاف التحريفات الجوهرية على الأقل.

---

[1] المرجع السابق، ص 417 .
[2] نور،أحمد محمد ، عبيد،حسين أحمد ، شحاته،السيد شحاته ،2007،"مرجع سابق، ص 8.

2-1-2:دوافع الاهتمام بجودة المراجعة :

ترى الباحثة بدايةً أن المساهمة والتحسين والارتقاء بجودة العمل الرقابي الآخذ شــكل المراجعة يستلزم ويتطلب الأخذ قي الحسبان القضايا التالية والبالغة الأهمية التي ظهــرت في أسواق المحاسبة القانونية عاكسةً بشكل غير مباشر الحوافز المحرضة والمشجعة على الارتقاء بجودة المراجعة في أسواق المحاسبة القانونية، بهدف الإجابة عن السؤال الـــلازم طرحه وباستمرار: لماذا يجب بشكل مستمر ودائم الارتقاء بعمل المراجعين في تقــديمهم لخدمات المهنة على اختلاف أنواعها للأطراف المستفيدة منها كافةً:

أولاًــ تطور مسؤوليات المراجعين في المجالات الآتية:

أ- تطور مسؤولية المراجع القانونية

ب- المسؤولية عن الرقابة الداخلية

ج- اختبار المعلومات المالية المستقبلية

د- مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والتقرير عنه

ثانياً ــ وجود سوق الأوراق المالية

ثالثاً ــ الانتشار الواسع لتكنولوجيا المعلومات والاستخدام الواسع للحواسيب الالكترونية.

رابعاً ــ آليات حوكمة الشركات .

خامساً _ احتدام المنافسة بين منشآت المراجعة .

أولاً : تطور مسؤولية المراجع القانونية:

إن النمو المتزايد للالتزامات الملقاة على عاتق مراجع الحسابات التي أدت في الوقــت نفسه إلى توسيع حجم مسؤولياته تناغماً مع دوره الاجتماعي في خدمة المجتمع الذي يقدم خدماته لصالحه حرصاً وبشكل كبير على تقديم خدمات المهنة من قبل الممارسين بالجودة العالية وذلك كون الممارسين هم أساساً يتحملون:

<u>أ- المسؤولية القانونية :</u>

تحتل المسؤولية القانونية وما يترتب عليها من آثار مركز الصدارة فــي اهتمامــات المهنة وتعكس الإحصاءات ذلك بوضوح، ففي عام 1991 تحملــت منــشآت المحاســبة الكبرى فقط 447 مليون $ في صورة تكاليف مباشرة للدفاع عــن القــضايا و تــسويتها. ويمثل هذا المبلغ 9% من إيرادات المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية، وقــد كانــت

تلك النسبة قد بلغت 7.7% في العام السابق 1990، وتوقع بعضهم في ذلك الحين أن تزيد النسبة عام 1994 إلى 11.9%، كما توقع بعضهم أن تجاوز هــذه التكــاليف مبلــغ 30 بليون$[1] .

وإن الصعوبة التي تفرضها المسؤولية القانونية على المهنة أصبحت أكثر وضوحاً في عام 1990 عندما أعلنت سابع أكبر منشأة محاسبة Leventhol & Horwath إفلاســها، وكان السبب الرئيسي للإفلاس هو ارتفاع عدد القضايا المرفوعة ضدها التي دُفعت علــى أساس تقصير المنشأة في أداء مسؤوليتها المهنية[2] .

ولا يقتصر تأثير المسؤولية القانونية على الجانب المادي وحسب بــل تــشمل أيــضاً الجانب الإنساني للعاملين بها .

وفي ظل بيئة يتزايد فيها الميل الشديد نحو الدعاوى القضائية ضــمن الطلــب ببــذل والتزام المراجعين الممارسين العناية المهنية الواجبة بحسب معايير المهنة العامة.

نظراً إلى أنّ هناك العديد من الأطراف التي يمكن أن تقاضي مراجع الحسابات نتيجة تقديمه تقرير مراجعة غير سليم وهذه الأطراف هي : [3]

- المسؤولية أمام العميل.
- المسؤولية امام الطرف الثالث.
- المسؤولية القانونية.
- المسؤولية الجنائية.

وترى الباحثة حتى لا تنعقد المسؤولية القانونية على مراجعــي الحــسابات وحتــى لا يكونوا عرضة لمنازعات قضائية مع الأطراف المتضررة كان لزاماً علــيهم أن ينجــزوا عملية المراجعة بالجودة العالية أي بالكفاءة العالية منعاً لعدم الحاقــه الــضرر بــالآخرين وللتخفيف من أعباء التكاليف المرتبطة بهذه الدعاوى، وأهم من ذلك أن يحافظوا على ثقة الآخرين بهم كونهم يمثلون حراساً للمجتمعات التي ينتمون إليها.

[1] لطفي،أمين السيد أحمد ، 2007 ،مرجع سابق، ص350.

[2] مفتي، محمد حسن علي،2004،" أثر الصفات الشخصية للمراجع على جودة عملية المراجعة في ظل التطورات الحديثة لتقنية المعلومات"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 63 ،ص 55.

[3] لطفي،أمين السيد أحمد ، 2007 ،مرجع سابق، ص354 .

ب ــ مسؤولية المراجع عن الرقابة الداخلية :

تناولت الإصدارات المهنية الأمريكية والدولية موضوع مسؤولية مراجع الحسابات عن الرقابة الداخلية والتقرير عنها، فقد يحدث في بعض الحالات أنّ يصل المراجع في أثناء أداء عمله إلى أن هناك بعض العيوب الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية سواء في تصميم النظام أو تشغيله التي من شأنها أن تؤثر في مقدرة المنشأة على تسجيل المعلومات المحاسبية وتشغيلها وتلخيصها، والإفصاح عنها بما يتماشى والمبادئ المحاسبية[1].

وفي هذه الحالات يجب على مراجع الحسابات أن يستخدم حكمه المهني في تحديد مدى تأثير هذه العيوب في القوائم المالية، وعليه أن يعدّ تقريراً بذلك إلى لجنة المراجعة أو يرسله إلى مجلس الإدارة إذا لم تكن في الشركة لجنة مراجعة.

وفي حالات خاصة يمكن إرسال هذا التقرير إلى بعض الجهات الرقابية الخارجية ولاسيّما الحالات التي لم تقم إدارة الشركة أو لجنة المراجعة بتدارك أوجه الضعف الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية مثل هيئة سوق المال أو البورصة أو البنوك المانحة للائتمان[2].

وقد تطلبت معايير المراجعة الأمريكية[3] ضرورة إخطار مراجع الحسابات الخارجي للجنة المراجعة بالشركة عن أوجه القصور المهمة في تصميم تشغيل هيكل الرقابة الداخلية التي قد تؤثر في قدرة الشركة على إعداد قوائم مالية سليمة تعبر بصدق وعدالة عن المركز المالي للشركة ونتيجة نشاطها.

وعلى الرغم من أنه في الإمكان اكتشاف مواطن ضعف النظام المتبع خلال مراحل المراجعة المختلفة، إلا أن المراجع يكتشف أمرها خلال مرحلة الفحص التمهيدي وتقييم النظام، أو خلال مرحلة اختبارات الالتزام بإجراءات النظام .

[1] Arens , Alvin A. , Elder , Randal J. , Beasley ,Mark S . , 2006 , "Auditing and Assurance Services ", An Integrated Approach ,7th edition, P334-337 .

[2] الصحن ، عبد الفتاح محمد ، عبيد ، حسن أحمد ، حسن ، شريفة علي ، 2007 ، "أسس المراجعة الخارجية "، المكتب الجامعي الحديث ، ص 58 .

[3] حماد،طارق عبد العال ،2004 ،"موسوعة معايير المراجعة " ، الجزء الثاني ، الدار الجامعية ، جامعة عين شمس، ص 132 .

ومن ناحية أخرى فعلى الرغم من عدم إلزام المراجع بتقديم التوصيات اللازمة لإزالة مواطن ضعف نظام الرقابة الداخلية إلا أنه يجب عليه أن يوضح لإدارة الشركة وسائل تطوير النظام وتحسينه كخدمة مهنية للعميل[1]، ويجب أن يوضح مراجع الحسابات في خطابه الموجه إلى الإدارة أهداف تقييم نظام الرقابة الداخلية مع ذكر حدود هذا التقييم الذي يكون جزءاً من مهمة المراجعة حتى لا يلتبس الأمر على الإدارة ويحتفظ مراجع الحسابات بصورة هذا الخطاب كمرجع يستخدمه في متابعة فحص النظام وتقييمه عند مراجعته للقوائم المالية في الأعوام التالية، والتأكد من إزالة نقاط ضعف النظام[2].

كل هذا من وجهة نظر الباحثة أدى إلى زيادة العبء الذي يتحمله مراجع الحسابات ومعه تزداد المسؤولية الملقاة على عاتقه، فكان لا بد من الحفاظ على مستوى جودة معين للوصول إلى العمل المطلوب، ومن ثمّ فرضت أهمية العمل على زيادة جودة المراجعة.

وتؤيد الباحثة بالاستناد إلى ما ورد في قانون ساربنس واكسلي في أمريكا الساري مفعوله بدءاً من عام 2004 الذي أكد ضرورة قيام إدارة منشأة العميل بإعداد تقرير تقويم الرقابة الداخلية، ثم يأتي بعد ذلك الدور اللاحق والفاعل للمراجع بتقويم هذا التقرير فيما يتعلق بمصداقيته ودقته لتقديم اقتراحاته التي تؤدي بمنشأة العميل إلى تلافي نقاط الضعف والقصور لزيادة فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية للعميل.

ج ــ اختبار المعلومات المالية المستقبلية :

يقصد بالمعلومات المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية التي ذُكِرَت في المعايير /540/ "تدقيق التقديرات المحاسبية" [3]: تلك المعلومات المالية المبنية على افتراضات عن الأحداث التي قد تقع في المستقبل، ورد فعل المنشأة المحتمل تجاهها، وهي تخضع بطبيعتها للحكم الشخصي بدرجة عالية، ويتطلب إعدادها ممارسة قدر كبير من الحكم الشخصي، وقد تكون المعلومات المالية المستقبلية في صورة تنبؤات أو تقديرات مستقبلية أو خليط من كليهما .

[1] لطفي،أمين السيد أحمد ، 2007 ،"التطورات الحديثة في المراجعة"،الدار الجامعية، الإسكندرية،ص 269 .
[2] أرينز، ألفين ، لويك ، جيمس ، 2005 ،"المراجعة مدخل متكامل " ،ترجمة دار المريخ ،السعودية،ص 397 .
[3] حماد،طارق عبد العال ،2004 ،مرجع سابق، ص 490 .

وقد تتضمن المعلومات المالية المستقبلية القوائم المالية أو بنداً أو أكثر مـن بنـود القوائم المالية ويمكن إعدادها كأداة داخلية للإدارة للمساعدة في تقيـيم جـدوى اسـتثمار رأسمالي مثلاً[1] ، أو للتوزيع على أطراف أخرى مثل نشرة الاكتتاب في أسهم أو سندات جديدة، التي تمد المستثمرين المحتملين بمعلومات عن التوقعـات المـستقبلية ، وكـذلك التقارير المقدمة للجهات المقرضة لتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ قرار منح الائتمـان، وقد تكون المعلومات المالية المستقبلية في صورة موازنات أو قوائم مالية تقديرية .

وقد يطلب من مراجع الحسابات أن يقوم باختبار هذه المعلومات وإصدار تقرير عنهـا لزيادة مصداقيتها وإمكانية الاعتماد عليها سواء كان الغرض من اسـتخدامها داخليـاً أو استخدامها بواسطة أطراف أخرى خارج المشروع[2].

ويقصد باختبار المعلومات المالية المستقبلية [3] فحص الافتراضات التي بنيـت عليهـا التنبؤات المالية وتقييمها وتقييم مدى ملاءمة تلك الافتراضات، وكذلك تقييم مدى سـلامة الإفصاح عن تلك التنبؤات.

وعند قيام مراجع الحسابات بإجراء مهمة اختبار معلومات مالية مستقبلية عليـه أن يقـوم بمجموعة من الإجراءات التي نص عليها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي في معايير المراجعة المقبولة عموماً[4] وذلك على النحو الآتي :

ـ يجب على مراجع الحسابات أن يحصل على فهم كامل لعمليـة إعـداد المعلومـات المالية المستقبلية لأغراض تحديد نطاق الاختبار.

ـ ضرورة حصول مراجع الحسابات على أدلة ملائمة وكافية لإبداء رأيه في الاختبار.

ـ ضرورة إشارة مراجع الحسابات في تقريره عن اختبار المعلومات المالية المـستقبلية فيما لو كانت المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها والإفصاح عنها بما يتماشى مـع معايير اختبار تلك المعلومات وهل أُعدَّت استناداً إلى افتراضات ملائمة.

بالعودة إلى الشروط سابقة الذكر نجد أنها تتفق مع محافظة مراجع الحـسابات علـى شروط جودة المراجعة حتى في ظل زيادة مسؤوليات المراجع، وهذا يعكس أهمية إلقـاء الضوء على جودة المراجعة .

[1] الرفاعي، إبراهيم مبارك،2000،" تحليل العوامل المؤثرة على جودة خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، ملحق العدد الثاني، ص 48.

[2] بندق ، فادي ، 2008 ، "دور المؤشرات المالية والمؤشرات الصادرة عن سوق الأوراق المالية في التنبؤ بالأزمة الاقتصادية"، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق،ص 7.

[3] نور،أحمد محمد ، عبيد،حسين أحمد ، شحاته،السيد شحاته ،2007،مرجع سابق ، ص 298 .

[4] محمد،الفيومي محمد،الدميري،علاء الدين محمد، شتيوي،أيمن أحمد ،"دراسات متقدمة في المراجعة "،2008،المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية ، ص 172 .

د ــ اكتشاف الغش والتقرير عنه :

أوضحت قضية الغش المعروفة باسم McKesson – Robbins أن الغش في القوائم المالية ليس شيئاً جديداً، وعلى أثر تلك الفضيحة وما شهده العالم من فضائح مالية كبيرة نتيجة غياب الدور الفعال للأجهزة الرقابية وما نتج عن ذلك من أحداث سواء تلك التي تعلقت بإفلاس شركات كبيرة أو مشاكل مصرفية كبيرة ، الأمر الذي جعل مهنة المراجعة تحدد معايير رسمية خاصة بإجراءات المراجعة، حيث تضمنت تلك المعايير إرشاداً عن مسؤوليات المراجع عن اكتشاف الغش[1].

ومع تزايد الغش في الوقت الحالي وتطوره كان تطوير المعايير أمراً لابد منه للتعامل مع تقدير مخاطر الغش واكتشافه Fraud Risk Assessment And Detection، لذلك تُعدّ مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف غش الإدارة وتلاعبها والتقرير عنه من القضايا المهمة، ويرجع ذلك إلى الدور المهم للمراجع الخارجي في إعطاء تأكيد معقول عن عدالة القوائم المالية وخلوها من الانحرافات الجوهرية [2].

فقد أصدرت مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA المعيار رقم(99)[3] ليكون دليل المراجعين في تقييم خطر الغش إذ يجب على المراجع أن يملك الشك المهني لفهم خطر الغش وتحديده والتعامل معه ويركز هذا المعيار على أن ارتكاب الغش مرهون بثلاثة شروط يشار إليها بمثلث الغش Fraud Triangle [4] .

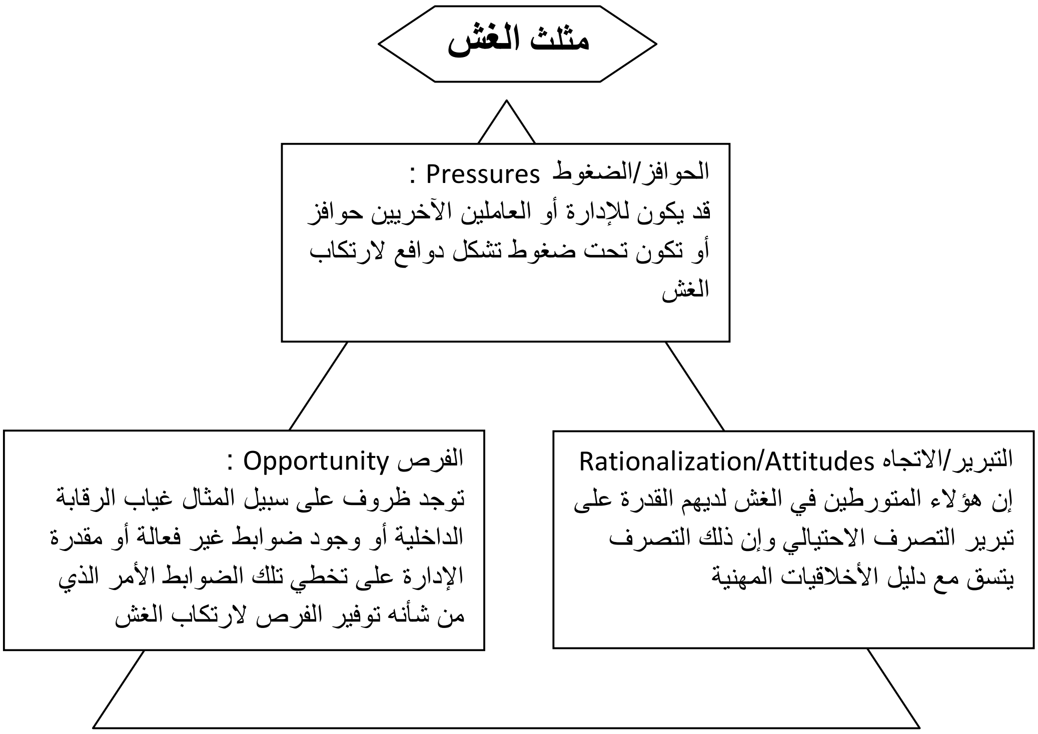
---

[1] Braiotta ,Louis ,Op.Cit,p265-271

[2] توماس ،وليم ،هنكي ،أمرسون ،2006،"المراجعة بين النظرية والتطبيق "،ك1،تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد ، دار المريخ ، الرياض ، ص 38 .

[3] حماد،طارق عبد العال ،2007 ،"موسوعة معايير المراجعة " ، الجزء الأول ، الدار الجامعية ، جامعة عين شمس، ص 311

[4] لطفي،أمين السيد أحمد ، 2007 ،مرجع سابق، ص429 .



الشكل(1) مثلث الغش

أما معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC فقد أكـــدت في المعيار رقم (240)[1] أنّ:"على المراجع الذي يقوم بـــأداء المراجعـــة حـــسب معـــايير المراجعة الدولية أن يقدم تأكيداً معقولاً بأن البيانات المالية المـــأخوذة ككـــل خاليـــة مـــن الأخطاء الجوهرية، سواء كانت بسبب الاحتيال والخطأ، ولا يستطيع المدقق إطلاقـــاً ولا بأي حال أن يؤكد مطلقاً بأنه قد تم اكتشاف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية" .

تلخيصاً ترى الباحثة أن وفاء المراجع بالمسؤوليات الملقاة على عاتقه انسجاماً مع معـــايير المهنة وقواعدها السلوكية فيما يتعلق بواجبه في تعميم أنظمة الرقابة الداخلية للعميل مـــع قيامه بالتقييم السليم لمعلومات العميل الحالية والمستقبلية والتاريخية والتنبؤية ومع واجبـــه في اكتشاف الأخطاء والأعمال الاحتيالية على الأقل في إطار العينات التي قام باختيارها ، كل ذلك يشكل حشداً من الحوافز والمحرضات لتقديم خدمات مهنـــة المراجعـــة بـــالجودة العالية.

[1] لطفي،أمين السيد أحمد ،2008 ،"معايير المراجعة الدولية والتأكد الدولية "، الدار الجامعية ، الإسكندرية، ص 248-249 .

ثانياً: وجود سوق الأوراق المالية :

تنفيذاً للتوجهات الاقتصادية التي أقرتها القيادة السياسية في سورية ضمن عملية التطوير والتحديث للانتقال إلى اقتصاد السوق الاجتماعي، وُضعَت الخطة الخمسية العاشرة للدولة التي تولت مهام توفير البيئة الملائمة لإقلاع اقتصاد السوق الاجتماعي ووضع الاقتصاد الوطني على أسس صلبة لضمان استمرار النمو وتحقيق التنمية اللازمة.

وقد صدر لهذه الغاية المرسوم رقم 490 لعام 2007[1] المتضمن النظام المحاسبي الموحد لشركات القطاع العام الاقتصادي التي نصت المادة 8 منه على وجوب إعداد التقارير المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، وبما لا يتعارض و القوانين والأنظمة النافذة.

ولتحقيق الأهداف الواردة في الخطة الخمسية وضعت التشريعات اللازمة لتشجيع القطاع الخاص على الاستثمار ولا سيما عن طريق إحداث شركات مساهمة جديدة، أو تطوير الشركات المساهمة القائمة بما في ذلك تحويل الشركات المساهمة المغلقة إلى شركات مساهمة عامة لتوسيع قاعدة الملكية، وزيادة قدرة هذه الشركات على تنفيذ المشاريع الكبيرة وتعزيز قدرتها التنافسية وتوافقها مع متطلبات الإدراج في سوق الأوراق المالية.

ونظراً إلى أن تحقيق أهداف معظم القوانين السابقة يرتبط بإحداث سوق للأوراق المالية في سورية، فقد صدر كل من القانون /22/ لعام 2005 المتضمن إحداث "هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية" وقانون إحداث "سوق دمشق للأوراق المالية" الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /55/ لعام 2006، وكذلك صدر المرسوم 151 لعام 2007الخاص بالغرامات المترتبة على المخالفات لقانون هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، أعدت هذه القوانين استناداً إلى المعايير الدولية الصادرة عن المنظمة الدولية لهيئات أسواق المال[2].

---

[1] "المرسوم رقم 490 لسنة 2007 بشأن النظام المحاسبي الموحد لشركات القطاع العام الاقتصادي "،2007،الجريدة الرسمية ، دمشق .

[2] انظر إلى:

" القانون رقم 22 لسنة 2005 بشأن إحداث هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية "،2005،الجريدة الرسمية ، دمشق .

"المرسوم التشريعي رقم 55 لعام 2006 بشأن إحداث سوق دمشق للأوراق المالية "،الجريدة الرسمية ،2006، دمشق .

"المرسوم التشريعي رقم 151 لعام 2007 بشأن الغرامات المترتبة على المخالفات لقانون هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية "،الجريدة الرسمية ،2007، دمشق .

وقد تطلب قانون الشركات وقوانين هيئة الأوراق المالية والأسواق المالية وكذلك المؤسسات التمويلية فضلاً عن المقرضين وغيرهم القيام بمراجعة البيانات المالية للشركات المساهمة من قبل مراجع حسابات خارجي.

فالبيانات المالية المدققة ذات أهمية رئيسية لأنها تتضمن فحصاً للنظام المحاسبي والسجلات وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، وكذلك دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه، ويتبع ذلك إعطاء المراجع رأيه الفني المحايد والمستقل على شكل تقرير خطي مكتوب عن عدالة هذه البيانات المالية ومصداقيتها ضمن حدود كل من معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.

تهدف مراجعة الحسابات إلى تزويد المستثمرين في سوق الأوراق المالية بالمعلومات المحاسبية ذات المنفعة التي تساعدهم في تقدير المخاطر والفوائد المتعلقة باستثماراتهم من خلال ما تعكسه القوائم المالية المنشورة- والتي تمت مراجعتها بصدق - حقيقة أرباح الشركة واستثماراتها ومصادر تمويلها.

ويعتمد المستثمر عند اتخاذه قراره الاستثماري على المعلومات المحاسبية الموجودة بالقوائم المالية المنشورة التي تمت مراجعتها من قبل مراجع حسابات خارجي للشركات كلها التي تتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية، ويساعد تقرير المراجعة المستثمر في عقد المقارنات بين فرص الاستثمار المتعددة بين الشركات المختلفة[1].

فالمراجعة هي[2]:

- دليل للمساهمين والأطراف الخارجية بأن الإدارة مارست المسؤولية الموكولة إليها بطريقة سليمة.
- مطلب ضروري للمساهمين على وجه الخصوص لتعرّف السياسات المحاسبية التي اتبعتها الإدارة، ومدى اتساقها مع معايير المحاسبة الدولية .
- هي وسيلة فعالة للتقليل من حالة عدم تماثل المعلومات بين طرفي العلاقة الوكالية وتخفيض حدة التعارض في المصالح بين الإدارة والمساهمين.
- هي وسيلة لتخفيض درجة المخاطر التي يتحملها كل من الإدارة والمساهمين.
- هي أداة لتوفير الدقة والحياد والصدق وتعظيم منفعة استخدام المعلومات المحاسبية التي تُعرض بالقوائم المالية.

[1] بندق ، فادي ، 2008 ، مرجع سابق،ص 7-11 .

[2] لطفي،أمين السيد أحمد ، 2007 ،مرجع سابق، ص62- 64 .

- هي أداة للتأكد من الإفصاح الكافي والدقيق وتحسين المحتوى والمستوى الإخباري لتقرير مراجع الحسابات لمواكبة احتياجات المستثمرين الحاليين والمرتقبين في سوق الأوراق المالية.

ترى الباحثة مع وجود مايسمى بسوق دمشق للأوراق المالية وكذلك الدور الرقابي لهيئة مفوضية الأوراق المالية أن ذلك أيضاً يمثل الحافز والمحرض لتقديم الخدمات المهنية بالجودة العالية لصالح الجهات المستفيدة من خدماتها، في إطار من الأشكال القانونية لمنشأة المراجعة المؤدية إلى احترام الآخرين لمصداقية العمل الرقابي وأمانته ونزاهته وموثوقيته على شكل المراجعة.

ثالثاً: الانتشار الواسع لتكنولوجيا المعلومات والاستخدام الواسع للحواسيب الالكترونية:

تعدُّ المراجعة من أكثر مجالات المعرفة تأثراً بالتغيرات التي يشهدها العالم في العقود الأخيرة، فقد أدى توسيع انتشار الاتصالات الالكترونية والحاجة إلى الأعمال المحاسبية والإدارية وما يتبع ذلك من زيادة كفاءة الأعمال الإدارية والمحاسبية وفعاليتها إلى خلق تحديات جديدة أمام المراجعين لم يألفوها من قبل .

كما انتشرت التجارة الالكترونية التي لم تعد تعتمد على المراسلات والفواتير المطبوعة. وتوسع نطاق التجارة الدولية بصورة عامة بحيث زادت أرقام التجارة الدولية على أرقام الإنتاج مما يزيد على خمسة أضعاف[1] .

وقد انعكس ذلك على إجراءات المراجعة التي على المراجع استخدامها لمواجهة مسؤولياته المتزايدة التي لم يعد خطر المراجعة كافياً للتعبير عنها في القوائم المالية[2] ،فلم يعد عمل المراجعة مقتصراً على المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية، بل تضمن قضايا لم تجد طريقها إلى القوائم المالية[3] .

حتى أن استخدام الحاسوب قد انعكس على معايير المراجعة الأمريكية والدولية[4] فمجال التأهيل العلمي والعملي يشير إلى ضرورة أن يكون المراجع مؤهلاً لإجراء الاختبارات

[1] القاضي،حسين ، قريط،عصام ،2005 ،"مراجعة الحسابات (الإجراءات)"، منشورات جامعة دمشق، ص 7 .

[2] Arens, Alvin A., Hider, Randal J., Beasley ,Mark S. ,2006 ,Op .Cit P346-347 .

[3] القاضي،حسين ، قريط،عصام ،2005 ،مرجع سابق، ص 76.

[4] عبيد ، حسين ، السيد ،شحاته ، 2007، " المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة " ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، ص 22.

اللازمة التي تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية، فضلاً عن أن وجود الحاسب يقتضي توسيع مفهوم التأهيل ليشمل معرفة المراجع التي تمكنه من التعامل مع هذا الحاسب .

أما معيار وضع الخطط وهو مقدمة معايير العمل الميداني، فلا شك بأن الحاسوب كان واحداً من العوامل التي تجعل الخطة ذات طابع استراتيجي وليس إجرائياً .

ومما لا شك فيه أن مفهوم الرقابة الداخلية قد تأثر تأثيراً عميقاً باستخدام الحاسوب فاستخدام الحاسوب قلل من عدد الموظفين، لكن ذلك أضاع فرصة مراقبة بعض هؤلاء الموظفين لبعضهم الآخر عن طريق تقسيم العمل، مما أدى إلى ضعف في الرقابة الداخلية وزيادة الضغط على المراجعين الخارجين. وأيضاً تأثرت أدلة الإثبات باستخدام الحاسوب فقد أدى التطور الالكتروني إلى إلغاء بعض المستندات الخارجية وكثير من المستندات الداخلية مما يؤدي إلى جعل المراجع عاجزاً عن الوصول إلى المستند الورقي الذي يمثل أساس العمليات المحاسبية كافة[1].

وكلما تقدم استخدام الحاسوب والشبكات الالكترونية ووسائل التبادل والدفع الالكترونية ازدادت مهمة المراجع صعوبة، ومما لاشك فيه أن دخول تكنولوجيا المعلومات والتجارة الالكترونية كان له تأثير ملموس وجوهري في ممارسات الأعمال، ومن ثم في نظام المعلومات المحاسبي، وبالضرورة في تشكيلة خدمات مراقب الحسابات، إذ إنّ ظهور التجارة الالكترونية واعتمادها على تكنولوجيا المعلومات ولا سيما الشابكة (الإنترنت) أدى إلى ظهور نظم معلومات المحاسبة الفورية RTA ، ومن ثم فقد لزم الأمر أن يتم تطوير مداخل ممارسة المراجعة الخارجية[2].

فطبيعة معاملات العملاء في ظل التجارة الالكترونية وتكنولوجيا المعلومات تختلف عن المراجعة العادية، مما أدى إلى نشوء ما يسمى بالمراجعة المستمرة، وهي ما أوصى به المعيار الدولي للمراجعة رقم 1013 المتعلق بـ "التجارة الالكترونية ـ الأثر في تدقيق البيانات المالية"[3].

---

[1] علي، عبد الوهاب نصر ، كامل ، سمير محمد ، شحاته ، شحاته السيد ،2008،"الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة "، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، ص 94.

[2] محمد،الفيومي محمد،الدميري،علاء الدين محمد، شتيوي،أيمن أحمد ، 2008، ص 62 .

[3] "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وأخلاقيات المهنة"،2005،مرجع سابق ، ص 870 .

وقد عُرّفت المراجعة المستمرة بأنها عملية منظمة لتجميع الأدلة الالكترونية للمراجعة كأساس معقول لإبداء رأي فني محايد بشأن مدى صدق التقارير والمعلومات المالية المعدة في ظل نظام معلومات محاسبي فوري غير ورقي .[1]

إذاً فقد مثلت المراجعة المستمرة مدخلاً لتطوير نموذج مراجعة الحسابات التقليدي الذي يقتضي بتخطيط أعمال مراجعة الحسابات وأدائها سنوياً، من خلال قبول التكيف وتخطيط أعمال المراجعة وأداء هذه الأعمال لجمع الأدلة، وأخيراً بلورة النتائج وإعداد التقارير[2]. ومن ثم فقد زاد الطلب على المراجعة المستمرة لأنها تلبي[3] :

1ـ حاجة متخذ القرار إلى تخفيض خطر المعلومات .

2ـ حاجة الملاك إلى الرقابة المستمرة على الأدلة .

لذلك فقد تميزت المراجعة المستمرة بأنها جاءت كاستجابة مهنية للآثار الحتمية لتكنولوجيا المعلومات على المحاسبة والمراجعة، وإن زيادة الطلب على هذه الخدمة المهنية فرضته التطورات المتلاحقة المتسارعة في تكنولوجيا المعلومات وأدواتها، حيث أثرت أدوات تكنولوجيا المعلومات الجديدة مثل (الشابكة) الإنترنت والتبادل الالكتروني للبيانات وغيرها في ممارسات الأعمال، و أصبحت كثير من الشركات تنشر قوائمها المالية المرحلية والسنوية عبر (الشابكة) الإنترنت بصفة مستمرة، الأمر الذي يحتاج إلى مراجعة مستمرة، إذ لم تعد المراجعة التقليدية الورقية السنوية كافية له .

وقد ساعدت تكنولوجيا المعلومات على أن تصبح المعلومات الالكترونية والرقمية[4] أكثر مرونة وأسهل استحواذاً وأيسر على نقلها من طرف إلى آخر، وأسهل في تخزينها وتلخيصها وتنظيمها، بالمقارنة بالمعلومات الورقية، ومن ثم تجب مراجعتها من خلال مراجعة الكترونية مستمرة غير ورقية، وهي المراجعة المستمرة .

كما ساعدت على إعداد قوائمها المالية بصفة فورية اعتماداً على نظام المعلومات المحاسبي الفوري، ومع هذه الميزات كلها التي تتمتع بها تكنولوجيا المعلومات فإنّها فرضت على مراجع الحسابات مجموعة من التحديات الجديدة ،فهي تتطلب مراجعة مستمرة، كما أنها

---

[1] لطفي،أمين السيد أحمد ، 2007 ، مرجع سابق ، ص630 .

[2] المرجع السابق ، ص630 .

[3] نور،أحمد محمد ، عبيد،حسين أحمد ، شحاته،السيد شحاته ،2007،مرجع سابق ، ص 336 .

[4] عبيد ، حسين ، السيد ،شحاته ، 2007،مرجع سابق ،ص 56 .

تتطلب أن يتمتع المراجع بمهارات ودراية وعلم كافٍ بعمليات الكمبيوتر والنظم الكترونية. فلا يمكن أن نتخيل أن المراجع يستطيع إعداد حالات اختبارية دون أن تكون لديــه خبــرة بــنظم المعلومات الالكترونية، ولهذا السبب نشأت الحاجة الملحة إلى الوصول إلى أعلى كفاءة ممكنة في أثناء أداء عملية المراجعة، ومن ثم الوصول إلى جودة المراجعة .

رابعاً ــ آليات حوكمة الشركات :

بعد أن صدّرت الولايات المتحدة الأمريكية مصطلح الخصخصة إلى معظــم دول العــالم، بدأ مصطلح أمريكي جديد يغزو العالم وهو ما يطلق عليهCorporate Governance وقــد عُرّب إلى مصطلح الحوكمة أو الإدارة الرشيدة للشركات ، حيث أصبحت الحوكمــة مؤشــراً مهماً لمدى مناسبة الأسواق للاستثمار [1].

فحوكمة الشركة تتضمن هيكلاً من العلاقات والمسؤوليات المتناظرة فيما بــين مجموعــة محورية تتكون من أصحاب المصالح وأعضاء مجلس الإدارة والمديرين بشكل تــم تــصميمه لتعزيز الأداء المتنافس المطلوب لتحقيق الهدف الرئيسي [2].

وبإيجاز فإن حوكمة الشركة تركز بصفة أساسية على القضايا التي تنتج من فصل الملكيــة والرقابة، كما يتناول [على وجه الخصوص] العلاقة الرئيسية بين المساهمين والمــديرين مــن جهة والعلاقة بين وكلاء الشركة وأصحاب المصالح المباشرة مــن جهــة أخــرى، وهــؤلاء الأطراف يمكن أن يتعرضوا للخسائر المالية نتيجة لإخفاق الشركة، فكل طرف من أصــحاب المصالح له نوع مختلف من العلاقة مع الشركة، وحقوق خاصة مرتبطــة بالحــصول علــى التقارير المالية، و تلك الحقوق والعلاقات يجب أن يتم وصفها بشكل موسع إذا ما كانت هنــاك رغبة في فهم كل طلب واقتراح نظام للتقارير يجيب عن ذلك الطلب إجابة كافية .

فقد نبع الانتباه الحالي لحوكمة الشركات من مجموعة من أسباب تتلخص بما يأتي[3]الشكل(2) :

---

[1] مراد ،درويش ، 2008، "دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات السورية دراسة ميدانية " ، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق ، ص 42 .

[2] المطيري ، عبيد سعيد ، 2002، " كيف يمكن أن نفعل مفهوم حوكمة الشركات في الشركات السعودية " مجلة المحاسبة ، الجمعية السعودية للمحاسبة ، الرياض ، العدد 34 ، ص 12-16 .

[3] طجها، محمد محمد أمين، 2009 ،"دور حوكمة الشركات في تفعيل لجان المراجعة وإمكانية التطبيق في سورية "، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق، ص19.



الشكل (2)

ففضيحة ورتر جيت التي حدثت في الولايات المتحدة الأمريكية في السبعينيات وما تبعها من أحداث مالية وانهيارات سواء لشركة إنرون وشركة بارمالات وغيرها أسهم في تنشيط الانتباه نحو حوكمة الشركات .

وأيضاً ما حدث من اضطرابات في أسواق جنوب شرق آسية عـــام 1998[1] مـــروراً بمـــا خلفته أحداث 11 سبتمبر 2001 على الاقتصاد العالمي، وكشفها الفساد الواسع في الـــشركات الأمريكية، عن طريق استخدام طرائق محاسبية معقدة لإخفاء خـــسائر الـــشركات والتلاعـــب بحقوق المساهمين كان له أثر واسع نحو تعميق العمل بمفهوم حوكمة الشركات.

كما أن تأثير استخدام الحوكمة في تقليل المخـــاطر وتحـــسين الأداء و فـــرض التطـــور للأسواق وزيادة القدرة التنافسية للسلع والخدمات وتطوير الإدارة وزيادة الشفافية دفـــع نحـــو زيادة الاهتمام بالحوكمة ، وهذا ما يعكسه أعداد المستثمرين في البورصات وأســـواق المـــال للدول التي تطبق مبدأ الحوكمة مقارنة بالدول التي لا تطبق هذا المبدأ .

وطبقاً له فإنه يتعين على المراجع أن يفحص مدى صحة إقرار الإدارة بخصوص الالتزام بمعايير الحوكمة القابلة للتحقق والمتاحة.

1 Imhoff , Jr . A. , 2003 , " Accounting Quality Auditing & Corporate Governance" Accounting Horizons, p.p 45 .

ويجب على مراجع الحسابات أن لا يُعنى فقط بحوكمة الشركة بل يجب أن يهتم بهيكلة حوكمة الشركة[1]، فعلى مراجع الحسابات أن يلاحظ هل تم التقيد بالتشريعات الجديدة ؟ ومن هنا يتعين النظر إلى بعض التطورات الجديدة التي ارتبطت بالمهنة في ظل حوكمة الشركات مثل قانون Sarbanes-Oxley.

وترى الباحثة استناداً إلى ما سبق أنه يمكن القول: إنّ ظهور مصطلح حوكمة الشركات كان له تأثير إيجابي في مراجعة الحسابات، ولكنه في الوقت ذاته دفع بمراجع الحسابات نحو مسؤوليات جديدة كان لا بد معها من البحث عن المراجع القادر على تحمل المسؤوليات الجديدة الملقاة على عاتقه، فزاد الاهتمام بشركات المراجعة التي تتمتع بجودة مراجعة أكبر. ومعه طُرح وبشكل مباشر التساؤل: كيف يمكن لمراجع الحسابات الخارجي أن يؤدي دوره في حوكمة الشركات محل المراجعة؟

خامساً – المنافسة بين منشآت المراجعة :

مر بمهنة مراجعة الحسابات كثير من الأحداث المهمة خلال الأعوام الأخيرة، التي أدت إلى زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المحاسبة والمراجعة المختلفة، ولعل من أبرز تلك الأحداث تعديل المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين لإحدى قواعد سلوك المهنة وآدابها التي كانت تمنع وتحظر الإعلان بغرض اجتذاب العملاء [2]. فقد نصت قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين العرب على ما يأتي[3]:

"عندما يسمح بالإعلان والترويج يجب أن يكون الهدف منه إعلام الجمهور بطريقة موضوعية وملائمة وصادقة ،لكن الترويج بالإكراه والمضايقة أمر ممنوع .

ويجب على المحاسبين المهنيين في أثناء تسويق وترويج أنفسهم وأعمالهم:

1- أن لا يستعملوا وسائل تسيء إلى سمعة المهنة .

2- أن لا يبالغوا في ادعائهم في مستوى خدماتهم أو مؤهلاتهم أو خبراتهم .

3- أن لا يسيئوا إلى سمعة المحاسبين الآخرين ."

---

1 Imhoff , Jr . A. , 2003 , Op .Cit p.p13 .

2 Soltani , Bahram ,2007,Op .Cit p.p184-190

3 قواعد السلوك الأخرقي للمحاسبين المهنيين إصدارات لجنة أخلاقيات المهنة التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين ، ص 26.

ويضاف إلى ذلك الكساد الاقتصادي الحالي ودخول شركات المراجعة العالمية فضلاً عن وجود مظاهر وأحداث قهرية أخرى ترتب عليها جعل عملاء المراجعة أكثر حساسية للعلاقة بين خدمات المراجعة والأتعاب المرتبطة بالوفاء بتلك الخدمات.

وفي ضوء تزايد حدة المنافسة بين أعضاء مهنة المراجعة وممارسيها أصبح المهنيون أكثر اعترافاً بأهمية الحاجة إلى تسويق الخدمات التي يقدمونها إلى عملاء المراجعة، وتبعاً لذلك فقد جرت المنافسة على اجتذاب هؤلاء العملاء عن طريق أعضاء المهنة ذاتهم ، وقد سعت مكاتب المراجعة بكل ما في وسعها نخو الفوز بتلك المنافسة ، وليس فقط عن طريق تحديد أتعاب خدمات المراجعة، وإنما أيضاً عن طريق عدة اعتبارات أخرى أهمها: تعظيم المنفعة المرتبطة بخدماتهم، أي زيادة الجودة على خدمات المراجعة .

وترى الباحثة أن احتدام المنافسة بين منشآت المراجعة في أسواق المحاسبة القانونية سيفرض على منشآت المراجعة عند تقديمها خدمات التدقيق إلى العملاء أولاً أن تقوم بتقديمها في إطار من الالتزام الصارم بمعايير المهنة الدولية والمحلية وعدم مخالفة قواعدها السلوكية، وثانياً: الحرص على تقديم خدمات المهنة في إطار من الجودة المعقولة بعد أخذ معايير الجودة والنوعية في الاعتبار، وهذا ما يطرح السؤال المشروع عن العوامل المؤثرة في جودة المراجعة سواء كانت متعلقة تنظيماً بمنشأة المراجعة أو المرتبطة بفرق المراجعة وأطرها الحاملة لمسؤولية تقديم خدمات المهنة بالكفاءة والجودة العاليتين.

المبحث الثاني

العوامل المؤثرة في جودة المراجعة

هناك العديد من الدراسات التي أشارت إلى مجموعة من الاعتبارات والمقومات التي بتوافرها تدل على جودة المراجعة، وقد ربطت بعض الدراسات بين حجم منشأة المراجعة وجودة أعمال المراجعة، فكلما زاد حجم منشأة المراجعة أدى ذلك إلى زيادة جودة أعمالها؛ كونها تمتلك إمكانيات كبيرة وقدرات مدربة خبيرة. كما أن مستخدمي القوائم المالية والمستثمرين سيكونون على ثقة بأن استخدام منشأة المراجعة حجمها كبير سيؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة بسبب امتلاكها للبرامج وإخضاع أطرها لبرامج التأهيل والتدريب المستمر من باب الحفاظ على قدراتها ومواقعها التنافسية في الأسواق المحاسبة القانونية.

ولاسيما أنّ الشركات الكبرى في أسواق المحاسبة القانونية قادرة على اكتشاف الأخطاء الجوهرية الموجودة في القوائم المالية أكثر من الشركات الصغرى؛ وذلك بسبب زيادة المهارات الفنية لدى العاملين فيها، وزيادة اكتشاف هذه الأخطاء أكثر مما لدى المكاتب الصغرى .

كما اعتمدت بعض الدراسات الأخرى على فحص الاختلافات والفروق في جودة أداء عملية المراجعة بين مكاتب المراجعة المختلفة ودراستها باستخدام مقياس عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد منشأة المراجعة.

وقد أكدت كثير من الدراسات مثل الدراسة التي قام بها Palmrose عام 1988[1] والدراسة التي قامت بها Katherine عام1991[2] أن الدعاوى القضائية التي تقام ضد المراجعين يترتب عليها تحمل هؤلاء المراجعين للعديد من التكاليف سواء المادية التي يتغرم بها المراجع، أو تلك المعنوية التي تتمثل بالتأثير السلبي لتلك الدعوى في سمعة منشأة المراجعة، وإدراك الطرف الثالث لجودة الخدمات التي تقدمها، ومدى إصرار الطرف الثالث على معرفة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد الشركة أو مكتب المراجعة للحكم على جودة المراجعة لديه.

---

[1] نور،أحمد محمد ، عبيد،حسين أحمد ، شحاته،السيد شحاته ،2007،مرجع سابق ، ص 17 .نقلاً عن: Palmrose , Z.U., "an analysis of auditor litigation and audit service quality " , The Accounting Review 1988 , PP.55-73.

[2] المرجع السابق ، ص 17 . نقلاً عن: Schipper , Katherine , " Discussion of an Analysis of Auditor litigation Disclosure " , Auditing: A Journal of Practice and Theory ,. 1991, PP. 72 - 76

ومن ناحية أخرى فقد أوضحت دراسة Hong و Wong [1] أن صدق تقارير منشأة المراجعة تعبر عن جودة عملية المراجعة، ويتمثل صدق تقارير المراجعة في زيادة محتواها فيما يخصُّ المستثمرين على نحو يترتب عليه جعل هذه التقارير أكثر فائدة في مجال الاعتماد عليها لاتخاذ قرارات الاستثمار في الأوراق المالية الخاصة بالمنشأة محل المراجعة .

ولا بد من الإشارة إلى أن للمدة التي تستمر بها منشأة المراجعة في عملية المراجعة تأثيراً في جودة المراجعة، وقد أظهرت الدراسات اختلافاً في وجهات النظر، حيث وجدت بعض الدراسات زيادة في جودة المراجعة في حال طالت مدة التعاقد للمراجع مع المنشأة محل المراجعة. وبررت هذه الدراسات وجهة نظرها بأنّ استمرار الشركة بمراجعة منشأة معينة سيؤدي إلى وجود معرفة بمختلف تعاملات هذه المنشأة؛ مما يؤدي إلى زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، وإذا كانت مدة ارتباط شركة المراجعة بالمنشأة محل المراجعة قصيرة أدّى ذلك إلى زيادة احتمال إخفاق عملية المراجعة [2].

ومن ناحية أخرى فقد أوضحت مجموعة أخرى من الدراسات أن هناك علاقة عكسية بين طول مدة تعاقد مراجع الحسابات مع المنشأة محل المراجعة وجودة عملية المراجعة ، يرجع هذا الاعتقاد لما لطول مدة التعاقد من آثار سلبية في استقلال مراجع الحسابات، ومن ثمّ انخفاض قدرته على اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية، والإفصاح عنها؛ لأن مراجع الحسابات سوف يحد من إجراءات المراجعة نتيجة زيادة ثقة مراجع الحسابات بالمنشأة محل المراجعة .

وقد أوضحت الدراسة التي أجراها Knapp عام 1991 [3] أنه بعد نقطة معينة فإن العلاقة بين طول مدة ارتباط مراجع الحسابات بالمنشأة محل المراجعة وقدرته على اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية ومن ثمّ جودة أدائه تكون عكسية. ولا بد من الإشارة إلى أن وضع إجراءات وسياسات لتنظيم عملية المراجعة ينعكس انعكاساً كبيراً على جودة المراجعة لأنّ هذه الإجراءات والسياسات تشكل ما يسمى بهيكلة عملية المراجعة .

[1] المرجع السابق،ص 18 ،نقلاً عن: Teoh , Siew Hong and T. J . Wong , " Perceived Auditor Quality and the Earnings Responses Coefficient " , The Accounting Review , 1993, PP. 364 – 366 .

[2] نور،أحمد محمد ، عبيد،حسين أحمد ، شحاته،السيد شحاته ،2007،مرجع سابق ، ص 18 .

[3] Knapp , Michael C .,1991 ,OP.

إن خطوات عمليات المراجعة واحدة في كل مكاتب المراجعة، ولكن كيفية تنفيذ هذه الخطوات تشكل ما يسمى بالفروق الهيكلية بين منشآت المراجعة أوقد أوضحت دراسة Newton[1] أن منشآت المراجعة التي تستخدم مدخل هيكلة المراجعة تظهر صورة أفضل أمام الطرف الثالث من تلك التي لا تستخدم مدخل الهيكلة، وذلك لأن الطرف الثالث يعتقد بأن منشأة المراجع تكون أكثر إتقاناً عند تتبع مدخل الهيكلة من غيرها من المنشآت، ومن ثم فقد استنتجت الدراسة وجود علاقة طردية بين هيكلة المراجعة وجودتها .

وقد أوضحت العديد من الدراسات أن خبرة منشأة المراجعة بالصناعة التي تنتمي إليها المنشأة محل المراجعة تزيد من جودة المراجعة؛ لأنها تزيد من احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية الموجودة في القوائم المالية، ولكن تخصص منشأة المراجعة في صناعة معينة يفرض زيادة خطر المراجعة الناتج من عدم التنوع في عملاء منشأة المراجعة [2].

ومما لا شك فيه أن ما يؤثر في استقلال المراجع يعود سلباً على جودة المراجعة فإن زيادة نسبة مساهمة المنشأة محل المراجعة في الإيراد الكلي لمنشأة المراجعة يجعل مراجع الحسابات موضعاً لضغوط قوية تجعله يخشى عزله وتعيين مراجع آخر بدلاً منه، ومن ثمّ يؤثر سلباً في استقلال المراجع، هذا ما دفع بعض الدراسات للقول: بأنّ نسبة مساهمة منشأة العميل في الإيراد الكلي لمنشأة المراجعة تؤدي دوراً أساسياً في تحديد جودة المراجعة [3].

ومن الجدير ذكره أن بعض الدراسات[4] أشارت إلى إمكانية استخدام الزمن المستغرق في عملية المراجعة كمؤشر لقياس جودتها؛ بحيث يمكن القول بوجود علاقة طردية بين الزمن الفعلي المستنفذ في عملية المراجعة وجودتها .

وفي حقيقة الأمر فإن هذه النتائج ليس قاطعة، إذ إن زيادة عدد الساعات التي تستغرقها عملية المراجعة يكون محصلة لعدد من العوامل، مثل: مدى تعقيد عمليات المنشأة محل المراجعة، أو مجموعة العوائق التي قد يتعرض لها فريق المراجعة وغيرها، وهذا يعني بأنه ليس من الضرورة أن زيادة الوقت المستخدم في عملية المراجعة يعني زيادة جودة عملية المراجعة .

---

[1] Newton. James D., Robert H. Ashton, "The Association Between Audit Technology and Audit Delay", Auditing A Journal of Practice and Theory, 1989,PP.23-37 .

[2] القاضي،حسين ، دحدوح ، حسين ،2002،ص 58- 60 .

[3] أرينز، ألفين ، لويك ، جيمس ، 2005 ،مرجع سابق ، ص 118- 120 .

[4] الرفاعي ، مزنة عبد اللطيف ، 2008، "دراسة أثر الخدمات الأخرى لمراجعة الحسابات على جودة المعلومات المحاسبية "،رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق ، ص 63- 65 .

ومما ذكر سابقاً يلاحظ وجود العديد من الاعتبارات و المقومات التي يمكن أن تكون محدداً لجودة المراجعة. وفي حقيقة الأمر تتعرض تلك المؤشرات أو المقومات لمجموعة من العوامل المؤثرة فيها، وقد ترجع تلك العوامل إلى منشأة المراجعة وتنظيمها، أو إلى فريق العمل الذي يقوم بتنفيذ أعمال المراجعة، ومن هذه العوامل يمكن القول: إنّه لا يمكن حصرها ضمن إطار محدد، وذلك بسبب اختلاف الآراء فيها، وقد صُنّفت من قبل بعضهم في نوعين هما[1] :

1ـ عوامل تنظيمية خاصة بمنشأة المراجعة .

2ـ عوامل الجودة التي ترجع إلى فريق المراجعة .

و منهم من قسمها إلى خمسة عوامل هي[2] :

1ـ عوامل متعلقة بشريك المراجعة .

2ـ عوامل متعلقة بفريق عمل المراجعة .

3ـ عوامل متعلقة بالعمل الميداني وإجراءات الرقابة على التنفيذ .

4ـ عوامل متعلقة بأتعاب المراجعة .

5ـ عوامل متعلقة بنظم المكتب وسمعته وعلاقاته .

ومنهم من قسمها إلى ثلاثة عوامل، هي [3]:

1ـ عوامل مرتبطة بتخطيط عملية مراجعة .

2ـ عوامل مرتبطة بالعمل الميداني الإجرائي .

3ـ عوامل مرتبطة بالمراجعة النهائية وإعداد التقارير.

وتجدر الإشارة إلى أن الباحثة في هذه الصدد اتبعت الأسلوب الأول؛ لأنها ضمّنت العوامل المشار إليها ضمن مجموعتين رئيسيتين: شملت كل ما ذُكر لدى التصنيفات الباقية، وسيُعرض كلٌ منها كل على حدة .

[1] نور،أحمد محمد ، عبيد،حسين أحمد ، شحاته،السيد شحاته ،2007،مرجع سابق ، ص 19 .

[2] الحميد،عبد الرحمن، 1995 ،مرجع سابق، ص 416 .

[3] لطفي،أمين السيد أحمد ، 2007 ، مرجع سابق، ص 430 .

2-2-1- عوامل تنظيمية خاصة بمنشأة المراجعة :

هذه العوامل مرتبطة بالأمور التنظيمية داخل منشأة المراجعة؛ من حيث التزام منشأة المراجعة بالمعايير المهنية والسياسات المستخدمة داخل منشأة المراجعة المتعلقة بقبول العملاء، وتعيين المراجعين وتخصيصهم بالمهام والأساليب الحديثة المستخدمة في أعمال المراجعة، وقيود موازنة الوقت[1]، وستُعرض هذه العوامل على النحو الآتي :

1ــ مدى التزام منشأة المراجعة بالمعايير المهنية :

إن اختلاف الفئات المستفيدة من القوائم المالية التي تعدها الإدارة وتعارض مصالحها الذي أملى الحاجة إلى تعيين مراجع الحسابات اقتضى وجود معايير أو مستويات للأداء المهني يمكن الاعتماد عليها في الحكم على مراجع الحسابات، إذا ما تعرض للمساءلة من قبل مهنته أو من قبل القضاء .

كما أن قراء القوائم المالية المعززة بتقرير مراجع الحسابات يحتاجون إلى معرفة المعايير التي تحدد إطار أداء هذا المراجع لعمله، حتى لا يظنوا خطأً بأنه يضمن اكتشاف سائر الأخطاء وأعمال الغش، وأن تقريره يعني أن القوائم المالية تتضمن حقائق مطلقة لا يتطرق إليها الشك [2].

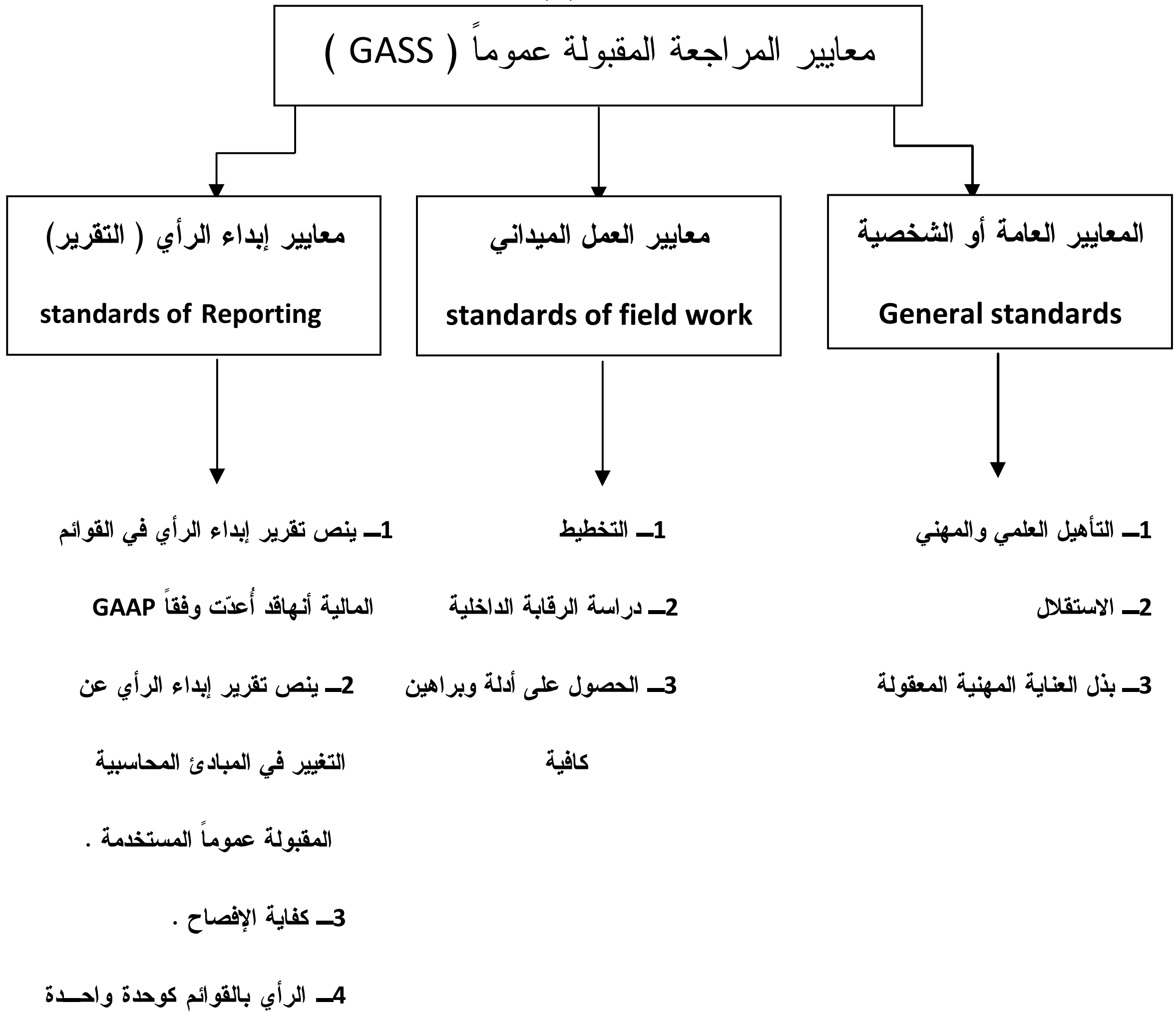
ولما كانت المراجعة تقوم [في جزء كبير منها] على الأحكام الشخصية و هذه الأحكام تتفاوت من شخص إلى آخر فإن المنظمات المهنية في الدول المتقدمة رغبة منها في تقليل مدى هذا التفاوت وفي زيادة موضوعية الأحكام الشخصية فيما يختص بعمليات المراجعة قد أوصت بمجموعة من المعايير المتعارف عليها كي تكون أساساً يعتمد عليه أعضاؤها عند قيامهم بأداء خدماتهم .

وقد أصدر مجمع المحاسبين الأمريكي AICPA في عام 1939 تسعة معايير للمراجعة أضاف إليها معياراً عاشراً في عام 1954 باسم معايير المراجعة المقبولة عموماً GAAS، وتعد معايير المراجعة التي وضعها مجمع المحاسبين الأمريكيين المصدر الرئيسي الذي

[1] نور،أحمد محمد ، عبيد،حسين أحمد ، شحاته،السيد شحاته ،2007،مرجع سابق ، ص 19 .
[2] القاضي،حسين ، دحدوح ، حسين ،2002،مرجع سابق ، ص 25 .

اعتمدت عليه مهنة المراجعة في جميع أنحاء العالم، وتنقسم هذه المعايير كما هي موضوعة في الشكل (3)[1]

الشكل (3)



.

وبعدها صدرت معايير المراجعة الدولية دون تبويب استناداً إلى الأسلوب التفصيلي الذي يركز على مهمة المراجعة، وقد جاءت هذه المعايير متمتعة بطابعهـا التفـصيلي والإجرائـي مقارنة بالمعايير الأمريكية بشكل عام، حيـث شـكلت معـايير AICPA الخطـوط العامـة والعريضة لمهنة المراجعة. أما المعايير الدولية فشكلت تفاصيل مهنة المراجعة والإجـراءات الخاضعة لكل قضية على حدة.

---
[1] المرجع السابق ، ص 30 .

تتصف معايير المراجعة بالشكل الذي عرضناه التي أصدرها مجمع المحاسبين الأمريكيين ثم الاتحاد الدولي للمحاسبين بالعمومية في معانيها؛ ولذلك فإنها تمثل الإطار العام الذي يوضح الأساسيات التي يجب أن تتوافر في المراجع وفي خطوات العمل الميداني وفي تقرير إبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة للمراجعة [1]،لذا فإن التزام منشأة المراجعة بالمعايير المهنية يعدّ عاملاً ذا تأثير إيجابي في جودة عملية المراجعة، إذ يؤدي ذلك الالتزام إلى ضمان أداء المهنة بواسطة أفراد مؤهلين علمياً وعملياً يتمتعون بالاستقلال والموضوعية لإبداء الرأي الفني المحايد، ويقومون ببذل العناية المهنية الكافية والملائمة للوفاء بمسؤولياتهم القانونية والمهنية والشخصية [2].

إن وجود معايير المراجعة في أي مجتمع يعني القيام بأعمال المراجعة بشكل مخطط ومنظم يضمن حسن توزيع المهام على المساعدين، ودقة تقييم نظم الرقابة الداخلية، مع تجميع الأدلة الكافية والملائمة لتأييد الرأي المهني، وإعداد تقرير المراجعة بشكل يفي بمتطلبات الطرف الثالث [3].

وترى الباحثة أن الالتزام الصارم من قبل الممارسيين في منشأة المراجعة بمعايير المهنة سيصب في مصلحة المراجع أولاً، وعملية المراجعة ثانياً، ومنشأة المراجعة ثالثاً، ومنشأة العميل رابعاً، وكامل أطياف الطرف الثالث أخيراً. إنها تمثل المدخل لملامسة الثقة والطمأنينة من قبل كافة الأطراف ، وهي تمثل المدخل للولوج إلى الجودة لتقديم خدمات المهنة للآخرين؛ لأن ذلك يفتح باب النقاش: كيف يمكن الوصول إلى ذلك؟ وكيف يجب الارتقاء بذلك؟ وكيف تحافظ منشأة المراجعة على موقعها التنافسي في أسواق ممارسة المهنة؟

2ـ كفاءة إجراءات اختيار العملاء أو استمرار تقديم الخدمة لهم :

ذكرنا سابقاً في المبحث الأول من هذا الفصل ما تفرضه المرحلة الحالية من ضغوط على مراجع الحسابات نتيجة المنافسة التي يتلقاها في سوق المراجعة ، فإن حصول منشأة المراجعة على عملاء جدد في ظل الالتزام بآداب وسلوك المهنة أصبح أمراً صعباً، كما يكون من الصعب أيضاً الاستمرار في تقديم الخدمة للعملاء القدامى، وعلى الرغم من تلك الصعوبات

[1] حماد،طارق عبد العال ،2004 ،مرجع سابق، ص 11- 15 .
[2] نور،أحمد محمد ، عبيد،حسين أحمد ، شحاته،السيد شحاته ،2007،مرجع سابق ، ص 20.
[3] المرجع السابق، ص 20 .

ينبغي على منشأة المراجعة أن تحرص على الاستمرار في انتقاء العملاء الجدد، وأن تستمر في تقديم الخدمة للعملاء القدامى [1].

إن عدم انتقاء العملاء قد يترتب عليه آثار سلبية في جودة عملية المراجعة ، ومن ثمّ القصور في الوفاء بتوقعات الطرف الثالث، فتلك الآثار السلبية تؤدي إلى زيادة المخاطر المرتبطة بعملية المراجعة فيما يخصُّ مراجع الحسابات، وإلى تخفيض العائد المتوقع نتيجة قبول عملاء جدد، والاستمرار في تقديم الخدمة لعملاء لم يتم انتقاؤهم وتقييم سلوكهم بصورة جيدة .

ونتيجة لما سبق فقد نصت الإصدارات المهنية والدولية على أهمية إجراء تقييم للعملاء المحتملين؛ وكذلك المراجعة على أساس مستمر للعملاء القائمين، ولدى أخذ القرار بقبول واستبقاء عميل يجب الأخذ بالحسبان استقلالية منشأة المراجعة وقدرتها على خدمة العميل على نحو لائق، وكذلك نزاهة إدارة أعمال العميل [2].

ومن ناحية أخرى فقد أوضح عدد من الدراسات الإجراءات المستخدمة في منشآت المراجعة الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية لتقييم العملاء الحاليين والمحتملين منعاً لتورط منشأة المراجعة في دعاوى قضائية قد تؤثر في سمعة المهنة، بل وفي وجودها في سوق المراجعة. وترتبط هذه الإجراءات بدراسة وتقييم خطر أعمال المنشأة محل المراجعة (المتعلق بإمكانية استمرار المنشأة محل المراجعة في نشاطها بصورة مربحة) وخطر المراجعة (احتواء القوائم المالية على أخطاء متعمدة وغير متعمدة) وخطر أعمال مراجع الحسابات (تكاليف الدعاوي القضائية المحتملة وتكاليف سوء السمعة) [3].

وترى الباحثة أن اعتماد منشآت المراجعة لإجراءات خاصة بها لقبول العملاء الجدد وتقويمها للعميل السابق، أو رفض الاستمرار معه مستقبلاً يصب في مصلحة منشأة المراجعة من ناحية سمعتها وجودتها واحترامها لدورها المهني والاجتماعي والرقابي، كونها تنفذ إجراءات وسياسات الاختيار والغربلة والانتقاء للعميل مما يعني احتلالها لموقع تنافسي، لأنّه في أسواق ممارسة المهنة ،الذي يصب إيجاباً في تقييم الآخرين لجودة منشأة المراجعة.

[1] المرجع السابق ، ص 20-21،نقلاً عن: Newton. James D., Robert H. Ashton, 1989, Op .Cit p.p23-37

[2] المطيري ، عبيد سعد ، 2004، "مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة تحديات وقضايا معاصرة "، مجلة المحاسبة ، الجمعية السعودية للمحاسبة ، الرياض ، العدد 51 ،ص 25 .

[3] نور،أحمد محمد ، عبيد،حسين أحمد ، شحاته،السيد شحاته ،2007،مرجع سابق ، ص 21 .

3ــ كفاءة إجراءات انتقاء المراجعين بمنشأة المراجعة :

لمّا كانت عملية المراجعة تتم من خلال فريق عمل، وإن أي تقصير لدى أحد أعضاء الفريق تتحمله منشأة المراجعة فإن انتقاء المراجعين للعمل بمنشأة المراجعة يعدُّ أساساً لضمان جودة أداء عملية المراجعة .

ونتيجة أهمية كفاءة إجراءات تعيين المراجعين للعمل بمنشأة المراجعة فقد اهتمت المنظمات المهنية اهتماماً كبيراً بعملية تعيين المراجعين، فقد بيّن بيان معايير المراجعة(SAS4) بعنوان اعتبارات رقابة الجودة في منشآت المراجعة المستقلة الصادر عن مجمع المحاسبين الأمريكي AICPA عام 1974 أهمية تعيين أشخاص مؤهلين للقيام بالعمل[1]؛ وذلك من خلال تخطيط الاحتياجات من المراجعين مع تحديد المؤهلات المطلوبة لكل وظيفة بكل مستوى إداري في منشأة المراجعة.

ومن ناحية أخرى فقد تضمنت إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين ضرورة تزويد منشأة المراجعة بموظفين حاصلين على معايير فنية وكفاءة مهنية مطلوبة لتمكينهم من إنجاز مسؤولياتهم بالعناية اللازمة[2] .

وتؤكد الباحثة أن اعتماد اختيار أفراد لمنشأة المراجعة باستخدام مدخل المهارات والكفاءة والتميز والتأهيل العلمي المطلوب والخبرة الميدانية اللازم توافرها للمراجعين وأطر المرجعة سيؤدي للوصول إلى الجودة كمنتج وهدف لأي منشأة مراجعة.

4ــ كفاءة تخصيص الأفراد في المهام :

إن كفاءة تخصيص الأفراد على المهام بمنشأة المراجعة التي تتم فيها عملية المراجعة تعدُّ شرطاً ضرورياً لجودة أداء المراجعة، حتى لا يتم اختيار الشخص غير المؤهل وغير القادر على تحمل المسؤولية في المكان غير المناسب؛ مما يتسبب بأخطاء ستؤثر في صحة تقرير منشأة المراجعة، ومن ثمّ عدم تحقق الهدف الأساسي من عملية المراجعة، فضلاً عن اعتبارها تطبيقاً للمعيار الدولي رقابة الجودة الذي نص في فقرته الأولى على أهداف سياسات رقابة الجودة التي يجب تطبيقها من قبل منشأة المراجعة على[3] تخصيص العمل، أي : يجب أن يكلف بعمل المراجعة الموظفون الذين يتمتعون بدرجة من التدريب الفني والبراعة المطلوبة

[1] القاضي،حسين ، دحدوح ، حسين ،2002،مرجع سابق، ص 65.
[2] المرجع السابق ، ص 65.
[3] لطفي،أمين السيد أحمد ،2008 ، ص 11- 20 .

حسب ظروف الحال، وأكدت ضرورة تعرّف منشأة المراجعة في الوقت المناسب على احتياجاتها من الأفراد، وذلك من خلال أسلوب الموازنات التقديرية بحيث يكفل ذلك لمنشأة المراجعة تأكيداً معقولاً بتلاؤم مؤهلات الأفراد وكفاءاتهم للمهام المخصصة لهم .

سينقسم العاملون في أي منشأة متوسطة الحجم للمراجعة إلى مراجعين قانونيين ومراجعين تحت التمرين وبعض المؤهلين للقيام بخدمات استشارية لعملاء منشأة المراجعة مثل دراسات الجدوى وتحليل النظم.....الخ. ومن ناحية أخرى تنقسم عملية المراجعة إلى عدة مهام ولكي يتم أداء عملية المراجعة بأفضل صورة لا بدّ من تخصيص مهام المراجعة في مجموعات الأفراد العاملين بمنشأة المراجعة بصورة تحقق التطابق بين طبيعة التأهيل العلمي والعملي المطلوب للمهمة ومؤهلات الشخص أو الفريق المخصص لها، ويؤدي تخصيص الأفراد بالكيفية السابقة إلى زيادة جودة أداء المراجعة وتدنية احتمالات إخفاقها[1].

وقد أوضحت العديد من الدراسات [في هذا الصدد]أن كفاءة تخصيص الأفراد في المهام المختلفة تؤدي دوراً مهماً في رفع الروح المعنوية للأفراد، ومن ثمّ تحسين أدائهم مما ينعكس بصورة إيجابية على المركز التنافسي لمنشأة المراجعة [2].

وبّينت إحدى الدراسات أن عملية التخصيص يجب أن تحدد الطاقات العاطلة بمنشأة المراجعة واحتياجات العملاء من الخدمات التي لم يتم تلبيتها، مع حفز الأفراد مادياً ومعنوياً على قبول خطة التخصيص الموضوعة من قبل منشأة المراجعة[3].

كما أوضحت دراسة أخرى العوامل المؤثرة في عملية التخصيص، مثل: تفضيلات أعضاء منشأة المراجعة المتعلقة بنوع الصناعة، والمنطقة الجغرافية، وكذلك كفاءة الأفراد وخبرتهم، وكذلك طبيعة المهمة المطلوب أداؤها[4].

وإن أهمية الدور الاقتصادي والاجتماعي الذي يضطلع به مراجع الحسابات يجعل القيام بهذه المهمة تتطلب صفات شخصية لا تتوافر بشكل دائم.

[1] المرجع السابق،ص 21 .

[2] سرايا ، محمد السيد ، 2007 ،مرجع سابق ، ص 158 .

[3] نور،أحمد محمد ، عبيد،حسين أحمد ، شحاته،السيد شحاته ،2007،مرجع سابق ، ص 22، نقلاً عن : Summers,Edward L., "The Audit Staff Assignment Problem: A Lincear Programming Analysis". The Accounting Review. July 1972.PP443-457.

[4] المرجع السابق، ص 23.

وإن إبداء المحاسب القانوني رأيه في القوائم المالية والمعلومات المحاسبية الأخرى تقضي منه معرفة عميقة بمبادئ المحاسبة وإجراءاتها، وهذه المعرفة تختلف من شخص إلى آخر في فريق المراجعة، هذا ما يجعل عملية تخصيص الأفراد في منشأة المراجعة في المهام تؤثر في جودة خدمات المراجعة، وتسهم في تحسينها؛ نظراً إلى أداء المراجعة بواسطة أشخاص مؤهلين. كما سيؤدي إلى توفير التدريب للأفراد واكتسابهم للمهارات بصورة أفضل مما يسهم في الارتقاء بالأداء الكلي المستقبلي لمنشأة المراجعة .

5ـ هيكلة عملية لمراجعة :

إن الاعتماد الكامل على الأحكام والتقديرات الشخصية في أثناء عملية المراجعة يعدُّ أمراً غير مرغوب فيه في مجال العمل الميداني؛ لذلك كان لزاماً على مراجع الحسابات اللجوء إلى تخطيط عملية المراجعة وجعلها على هيئة برامج قابلة للتطبيق؛ وهذا ما يسمى بهيكلة عملية المراجعة[1].

فعملية المراجعة يجب أن تقوم على التخطيط الشامل والملائم لخطواتها وإجراءاتها كافة عملاً بمعايير المراجعة المقبولة عموماً التي تقتضي ضرورة تخطيط خطوات المراجعة جميعها بشكل مناسب وكافٍ، وكذلك فإن معايير المراجعة الدولية خصصت المعيار رقم 300 التخطيط لتدقيق البيانات المالية [2]للإشارة إلى أهمية تخطيط عملية المراجعة، وتشمل عملية التخطيط لعملية المراجعة وضع استراتيجية مراجعة شاملة للعملية، وتطوير خطة المراجعة؛ وذلك من أجل التقليل من مخاطرها إلى مستوى منخفض بشكل مقبول .

وقد ساعد على تبني هذا المفهوم عدة عوامل منها رغبة منشآت المراجعة في تنميط الممارسات العملية لكي تزداد ثقة الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية في المهنة ككل، وكذلك قيام العديد من المنظمات المهنية بمحاولة هيكلة عملية المراجعة من خلال وضع برامج لما يجب أن تكون عليه الممارسة العملية، ومن ناحية أخرى فقد اهتمت العديد من الدراسات بمحاولة اقتراح الأساليب الإحصائية والتكنولوجية الحديثة التي تساعد على زيادة كفاءة عملية

---

[1] المرجع السابق ، ص 24.

[2] "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وأخلاقيات المهنة"،2005،مرجع سابق ، ص 335.

هيكلة المراجعة، وقد عرّفت دراسة Newton&Robert[1] تكنولوجيا المراجعة بأنها : تمثـل درجة هيكلة منشأة المراجعة للمهام التي تنطوي عليها عملية المراجعة، وقـد اهتمـت تلـك الدراسات من ناحية أخرى بقياس درجة هيكلة مهام المراجعة داخل منشأة المراجعة.

وأوضحت إحدى الدراسات[2] التي ركزت على دراسة تأثير هيكلة عمليـة المراجعـة فـي مدى التزام المنشأة بالمعايير المهنية وفي أحكام المراجعين وتأخير عملية المراجعة أن منشآت المراجعة التي تزداد فيها درجة الهيكلة والتي يزداد فيها الاعتماد على تكنولوجيـا المراجعـة تميل إلى التوافق مع معايير المراجعة؛ وذلك على خلاف منشآت المراجعة التـي تقـل فيهـا درجة الهيكلة مما ينعكس على اتساق أحكام المراجعين داخل منشأة المراجعة فـي المواقـف المتشابهة .

وجاءت دراسة مشابهة للدراسة السابقة حيث اعتمدت على استخدام عملية هيكلة لمجموعة من المراجعين عند بناء نموذج تقويم جودة عملية المراجعة ، فوُجِدَ بـأن هيكلـة المراجعـة تتناسب طرداً مع جودة المراجعة، وإنّ زيادة هيكلة عملية المراجعة ستؤدي من ثمّ إلى زيـادة جودة عملية المراجعة[3] .

ونظراً إلى أنّ هيكلة عملية المراجعة من الأهمية بمكان ولكن المغالاة فيها سـيؤدي إلـى آثار عكسية، وقد توصل البعض إلى عدم اتساق أحكام وتقديرات المراجعين بمنشآت المراجعة التي تقوم بعملية الهيكلة بدرجة أكبر نسبياً من أحكام وتقديرات المراجعين بمنشآت المراجعـة التي لا تستخدم أسلوب الهيكلة، وإنّ المراجعين بمنشآت المراجعة التي تستخدم أسلوب الهيكلة أكثر ميولاً من المراجعين بمنشأة المراجعة التي لا تستخدم أسلوب الهيكلة في طلـب مـشورة زملائهم أو رؤسائهم في المهام ذات الدرجة العالية من عدم التأكد. ولعل هذه النتيجة الأخيـرة تشير إلى أحد الآثار السلبية للمغالاة في هيكلة المراجعة، وهو عـدم القـدرة علـى الحكـم والتقدير الشخصي في المواقف أو المهام غير المتكررة[4].

---

[1] نور،أحمد محمد ، عبيد،حسين أحمد ، شحاته،السيد شحاته ،2007،مرجع سابق، ص 24،نقلاً عن Newton. James D., Robert H. Ashton, 1989, Op .Cit p.p23-37

[2] نور،أحمد محمد ، عبيد،حسين أحمد ، شحاته،السيد شحاته ،2007،مرجع سابق ، ص 24،نقلاً عن : Kinney.,Jr.,William R."Audit Technology and Preferences for Auditing Standard" Journal of Accounting and Economics.No.8,pp.73-89.

[3] لطفي،أمين السيد أحمد ، 2007 ، مرجع سابق ، ص429 .

[4] نور،أحمد محمد ، عبيد،حسين أحمد ، شحاته،السيد شحاته ،2007،مرجع سابق ، ص 25 .

وفي مجال تحديد أثر عملية هيكلة المراجعة في تأخير أعمال المراجعة، توصلت إحدى الدراسات[1] خلافاً للمتوقع إلى وجود علاقة عكسية بين هيكلة المراجعة وتأخرها إلى زيادة مدة تأخير المراجعة في منشآت المراجعة التي تستخدم درجة عالية من الهيكلة؛ مقارنة بتلك التي لا تعتمد على الهيكلة، بل أكثر من ذلك فقد أوضحت نتائج الدراسة أنّ زيادة نصيب منشآت المراجعة التي لا تستخدم درجة كبيرة من الهيكلة من السوق بالمقارنة بالمنشآت التي تستخدم درجة كبيرة من الهيكلة . إن هذا يعكس مساوئ المغالاة في استخدام هيكلة المراجعة، إذ لا شك بأن هيكلة عملية المراجعة يترتب عليها زيادة كفاءة عملية المراجعة، ومن ثمّ زيادة جودة تلك العملية إذ تسمح عملية الهيكلة لمراجع الحسابات بتخصيص وقت أكبر للمشاكل التي تتطلب تقديراً وحكماً شخصياً فنياً نتيجة لتنميط عدد الخطوات الروتينية المتكررة واستبعاد الخطوات غير الضرورية، ومن ناحية أخرى فإن هيكلة أعمال المراجعة قد يكون له تأثير سلبي في جودة المراجعة في بعض الحالات ؛ وبصفة خاصة في حالة عدم نمطية بيئة المراجعة في المنشآت محل المراجعة ، أو في حالات بساطة عملية المراجعة الشديدة . تساعد هيكلة عملية المراجعة الملائمة لعمل المراجعة في التأكد من أن العناية الملائمة قد أعطيت للمجالات المهمة في عملية المراجعة ، وإن المشاكل المحتملة قد شخصت وحلّت في الوقت المناسب ، وأن عملية التدقيق منظمة وتدار بالشكل المناسب من أجل أن يتم أداؤها بأسلوب فعال وكفء . وتساعد الهيكلة المناسبة كذلك في التكليف المناسب بالعمل لأعضاء فريق العملية ويسهل توجيه أعضاء فريق العملية والإشراف عليهم ومراجعة عملهم ، ومن ثم ينعكس هذا كله على جودة المراجعة إيجاباً . وتختلف طبيعة الهيكلة ومداها حسب حجم المنشأة وتعقيدها وخبرة المدقق السابقة في المنشأة ، والتغيرات في الظروف التي تحدث في أثناء عملية التدقيق ؛ لأنها تفترض نمطاً معيناً لبيئة المراجعة تصاغ الخطوات النمطية في ظله ، فإذا كانت بيئة المراجعة معقدة فإن الإجراءات النمطية لأعمال المراجعة قد لا تؤدي إلى إنجاز عملية المراجعة بكفاءة، ومن ناحية أخرى فإنه في ظل بيئة مراجعة بسيطة وغير معقدة فإن هيكلة عملية المراجعة قد يترتب عليها إجراءات وخطوات أكثر من المطلوب ؛ مما

---

[1] المرجع السابق، ص 25،نقلاً عن : Newton. James D., Robert H. Ashton, 1989, Op .Cit p.p23-37

يؤدي إلى زيادة الوقت والجهد والتكلفة لعملية المراجعة ويقلل ، من كفاءتها ومن ثم تنخفض جودتها [1].

6ـ قيود الوقت :

لا شك لما للوقت من تأثير سلبي في مراجعي الحسابات إذ إن ضرورة الانتهاء من أعمال المراجعة في توقيت محدد تفرض مجموعة من الضغوط على مراجعي الحسابات ؛ ومن ثم فإنها ستؤثر في أدائه ، والذي سيؤثر من ثم في جودة المراجعة، لأن هذه القيود تعد أمراً طبيعياً في منشآت المراجعة الكبيرة نظراً إلى طبيعة ظروف المنافسة التي تواجهها تلك المنشآت ؛ ونتيجة لذلك فإنها تلجأ إلى وضع خطة زمنية تكفل كفاءة الأداء وفاعليته ، وتسهم في تخفيض تكلفة عملية المراجعة .

وفي كثير من الأحيان قد تؤدي قيود الوقت بمنشأة المراجعة إلى الحد من وقت عملية المراجعة وإنهائها قبل استيفاء كل متطلبات وإجراءات المراجعة كلها، وتعدّ قيود الوقت وتعد من أهم العوامل المؤثرة في الإنهاء المبكر غير الكفء لإجراءات المراجعة، وحتى يمكن تلافي هذه النتيجة كان من الضروري تحديد توقيت البدء في عملية المراجعة بصورة تجعل قيود الوقت أقل تأثيراً في قرار الإنهاء المبكر وغير الكفء لعملية المراجعة، ومن ناحية أخرى فإنه للتغلب على مشكلة الإنهاء المبكر لعملية المراجعة ينبغي إعداد الخطط الزمنية بصورة أكثر واقعية وأن يتم التركيز على الجودة كمعيار أداء له الأولوية الأولى عن معيار عدم تجاوز الوقت المحدد للانتهاء من عملية المراجعة [2].

7ـ التطور والتعليم المهني المستمر :

إن أهمية الدور الاقتصادي والاجتماعي الذي يضطلع به مراجع الحسابات يجعل القيام بهذه المهمة تتطلب صفات شخصية لا تتوافر بشكل دائم ، ومن أهم هذه الصفات ضرورة تحليه بالمعرفة العميقة بمجموعة من المعارف إذ لا تقتصر معرفته على علم واحد ، بل إنها تشمل أكثر من علم[3] ، لذلك فإن برامج التعليم المهني المستمر تمثل أحد أهم صور التطوير المهني الذي يساعد على تمتع مراجع الحسابات بالكفاءة والتأهيل اللازمين كمتطلبات ضرورية لأداء عملية المراجعة بالجودة المطلوبة، وإنه من الضروري أن يقوم مراجع

---

[1] نور،أحمد محمد ، عبيد،حسين أحمد ، شحاته،السيد شحاته ،2007،مرجع سابق ، ص 26 .
[2] سرايا ، محمد السيد ، 2007 ،مرجع سابق ، ص 191 .
[3] القاضي،حسين ، دحدوح ، حسين ،2002، مرجع سابق ، ص 106.

الحسابات بتطوير أسلوب أدائه لعمله ذاتياً من خلال مواكبته للتطورات السريعة في مجال المراجعة ؛ وذلك من خلال برامج التعليم المستمر. وقد تعرض كثير من الكتاب في هذا المجال للموضوعات التي يجب أن تتضمنها برامج التعليم المستمر ، مثال ذلك مصادر الأخطاء والتحريف في القوائم المالية ومصادر خطر المراجعة [1] .

وقد عرض كثير من الكتاب[2] أهمية التعليم المهني المستمر بسبب التطور المستمر في مهنة المراجعة وزيادة تعقد التنظيمات وازدياد توقعات الطرف الثالث من مراجع الحسابات ، إلا أن الدراسة لم تطالب بجعل التعليم المستمر إلزامياً. وعلى مستوى المنظمات المهنية فقد اهتمت الإصدارات المهنية الأمريكية[3] بأهمية التطوير المهني الذي يؤكد لمنشأة المراجعة توافر الخبرة والمعرفة المطلوبة في الأفراد لوفائهم بمسؤولياتهم وقد تضمنت هذه الإصدارات سياسات التطوير المهني وإجراءاته، مثل ضرورة تحديد متطلبات التأهيل المهني وبرامجه وإبلاغها للأفراد وضرورة إطلاع الأفراد على التطورات في المعايير الفنية.

من خلال هذه النصوص يمكننا استقراء أن معايير المراجعة الأمريكية والدولية قد حددت التأهيل المهني ، وحثت على ضرورة وجود التأهيل المهني المستمر والمناسب التي تساعد في زيادة جودة عملية المراجعة إذ إن النظرة إلى عملية المراجعة من خلال نظرية المعلومات تشير إلى أن مراجع الحسابات إنما يمارس التوصيل الذي يزيد من ثقة مستخدمي المعلومات الاقتصادية عن طريق تقريره ؛ وهذا ما يدفعه إلى معرفة مفاهيم هذه النظرية ، وأهمها: السرعة والتغذية الراجعة المتمثلة باستفادة المراجع من الآثار التي يحدثها تقريره على مستخدمي القوائم المالية، ومن ثم زيادة فائدة عملية المراجعة للمستفيدين منها وزيادة جودتها .

[1] توماس ،وليم ،هنكي ،أمرسون ،2006،مرجع سابق ، ص 176- 178.
[2] نور،أحمد محمد ، عبيد،حسين أحمد ، شحاته،السيد شحاته ،2007،مرجع سابق ، ص 27.
[3] أرينز، ألفين ، لويك ، جيمس ، 2005 ،مرجع سابق، ص 126 .

2-2-2-عوامل الجودة التي ترجع إلى فريق المراجعة :

ذكرنا سابقاً العوامل التنظيمية المؤثرة في جودة المراجعة، وهي عوامل تنبع من منشأة المراجعة، فضلاً عن ذلك هناك مجموعة أخرى من العوامل التي تؤثر في جودة المراجعة وهذه العوامل ترجع إلى خصائص العنصر البشري المشارك في عمليات المراجعة[1] ، وهذه العوامل هي :

<u>1- استقلال مراجع الحسابات :</u>

يعد استقلال المراجع الخارجي واحداً من أهم الموضوعات التي حظيت باهتمام كبير منذ البدايات الأولى لتكوين مهنة المراجعة، فهو يمثل حجر الزاوية في ممارسة هذه المهنة، كما يمثل محور الثقة التي يوليها مستخدمو القوائم المالية ويعتمدون عليها عند استخدامهم للمعلومات التي تفصح عنها هذه القوائم في قراراتهم الاقتصادية .[2]

وقد حظي موضوع استقلال مراجع الحسابات الخارجي باهتمام الدراسات الأكاديمية والإصدارات المهنية ولا سيما ما يتعلق بفجوة التوقعات والتهديدات التي تؤثر في استقلال المراجع. وفي هذا الصدد أوضحت عديد من الدراسات أهمية استقلال مراجع الحسابات بوصفها أحد أهم معايير المراجعة، ويعدّ الاستقلال من أكثر المواضيع التي يهتم بها مستخدمو القوائم المالية لإضفاء الثقة على معلومات تلك القوائم ، فقد تضمن المعيار الثاني من معايير المراجعة العشرة المتعارف عليها (GAAS) Generally Accepted Auditing Standards التي صدرت عن طريق المجمع الأمريكي للمحاسبين AICPA تأكيد استقلال المراجع على النحو الآتي [3]:

" يجب أن يتوافر في المراجع أو المراجعين خلال كافة مراحل العمل كلها الاستقلال في الاتجاه الذهني "

كما تضمنت قواعد السلوك المهني الصادرة عن لجنة أخلاقيات المهنة التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين تأكيد موضوع الاستقلال حيث نص على[4] :

---

[1] نور،أحمد محمد ، عبيد،حسين أحمد ، شحاته،السيد شحاته ،2007،مرجع سابق ، ص 28.
[2] الرفاعي ، مزنة عبد اللطيف ، 2008،مرجع سابق ، ص 38 .
[3] لطفي،أمين السيد أحمد ، 2007 ، مرجع سابق ، ص 228 .
[4] "قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين"،2005، إصدارات لجنة أخلاقيات المهنة التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين ،الأردن ، ص 26.

" يجب أن ينفذ المحاسب المهني خدماته المهنية حسب المعايير الفنية والمهنية ذات العلاقة، وأن ينفذ بكل حرص ومهارة تعليمات العميل أو صاحب العمل بما يتفق ومتطلبات النزاهة والموضوعية، وكذلك الاستقلال عند المحاسبين المهنيين العاملين في الخدمة العامة".

كما أن معايير المراجعة الدولية أكدت استقلالية مراجع الحسابات في المعيار رقم 200 {الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم تدقيق البيانات المالية } على النحو الآتي[1]:

" على المدقق الالتزام بقواعد السلوك المهني للمحاسبين القانونين الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين : إن مبادئ السلوك المهني التي تحكم مسؤوليات المدقق هي :

الاستقلالية والأمانة والموضوعية والكفاءة المهنية والسرية والسلوك المهني والمعايير التقنية

يعد الاستقلال حالة ذهنية تجعل مراجع الحسابات مجرداً من أي مصالح عند إبداء رأيه، وأن ينظر إلى الحقائق كلها بصورة موضوعية مع ضرورة تفهم مراجع الحسابات العوامل والضغوط كلها التي قد تؤثر في موضوعيته ، ومنه يمكن القول: يوجد بعدان للاستقلال في مجال المراجعة[2] :

أولهما : الشق الظاهري الذي يتعلق بعدم وجود مصالح لمراجع الحسابات بخلاف أتعابه في المنشأة محل المراجعة .

ثانيهما : الشق الحقيقي الذي يتعلق بعدم استجابة مراجع الحسابات لأي ضغوط قد يتعرض لها قد تفقده استقلاله .

ومما لا شك فيه أن هناك العديد من العوامل والظروف والحالات المختلفة التي قد يكون لها تأثير في الاستقلالية التي قد تشكل موضع ضغط على مراجع الحسابات[3] ، وتتمثل تلك العوامل في طبيعة الخلاف بين مراجع الحسابات والإدارة ، وفي تقديم الخدمات الاستشارية للمنشأة محل المراجعة ، والحالة المالية للمنشأة محل المراجعة ، ودرجة المنافسة في سوق المراجعة،وحجم منشأة المراجعة ،ووجود لجان المراجعة ، والنواحي الشخصية لمراجع الحسابات ، والمصالح المالية ، ومدى وجود قيود على الفحص والتقرير.

[1] "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وأخلاقيات المهنة"،2005،مرجع سابق ، ص 200 .
[2] انظر :- الرفاعي ، مزنة عبد اللطيف ، 2008،مرجع سابق ، ص 38- 40 .
-"قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين "،2005،مرجع سابق ، ص 40 ،
- لطفي،أمين السيد أحمد ، 2007 ، مرجع سابق ،ص 100 .
[3] سلعس ، ميساء سعيد، 2008، "دور خدمات الثقة المقدمة من مراجع الحسابات في تعزيز مصداقية التقارير المالية "، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق،ص 92-94.

فمن المتعارف عليه أن التعارض في المصالح بين الإدارة من جهة وسائر الأطراف المستفيدة من المعلومات الاقتصادية من جهة ثانية هو الذي خلق الحاجة إلى وظيفة مراجعة الحسابات ؛ وعلى ذلك فإن هذه الإدارة تمثل مصدر الضغط الأكبر على مراجع الحسابات ، إذ لو لم تشكل مصدراً لعدم ثقة المستخدمين لما اضطروا للاعتماد على رأي المراجع في عدالة المعلومات التي تقدمها . ولا شك أن للإدارة كثيراً من الدوافع لتضغط على المراجع، فمن مصلحتها أن تظهر بمظهر يرفع من سمعتها أمام المجتمع المالي والرأي العام.[1]

كما أنه لا شك بأن للإدارة وسائل كثيرة بحيث تتمكن من الضغط على استقلال المراجع وجعله متحيزاً لمصلحتها[2].

هذا ما جعل بعض الكتاب[3] يجمعون على أن عدم وضوح معايير المراجعة ووجود مجالات ومناطق تخضع للتقدير والحكم الشخصي يؤدي إلى الحد من مقاومة مراجع الحسابات لضغوط الإدارة ويطالب هؤلاء الكتاب بضرورة وضوح صياغة معايير المراجعة بحيث يقل استخدام التقدير والحكم الشخصي عند تطبيق هذه المعايير .

ولا شك أن استقلال مراجع الحسابات الذهني والظاهري يؤدي إلى زيادة درجة ثقة الطرف الثالث في نتائج عمله وفي جودتها .

2ــ خبرة مراجع الحسابات :

تؤدي خبرة مراجع الحسابات دوراً مهماً في عملية المراجعة ، فهي تسير جنباً إلى جنب مع التأهيل العلمي ، وذلك للوصول إلى الكفاءة في الأداء والفاعلية،وإن عدم إمكانية ملاحظة الخبرة بصورة مباشرة أدى إلى عدم إيجاد مفهوم للخبرة يحظى بالقبول العام .

فالخبرة تعني في بعض الدراسات تراكم التجارب ، وطرائق جمع الأدلة من المصادر كلها قبل أداء مهمة المراجعة ، ولدى دراسات أخرى تعني الأداء المتميز لمهمة معينة ، وقد تعني القدرة التي تكتشف من خلال ممارسة مهنة معينة وأدائها بصورة جيدة [4].

[1] الصحن ، عبد الفتاح محمد ، عبيد ، حسن أحمد ، حسن ، شريفة علي ، 2007 ، مرجع سابق، ص 70 .
[2] سرايا ، محمد السيد ، 2007 ،مرجع سابق ، ص 67- 71 .
[3] توماس ،وليم ،هنكي ،أمرسون ،2006،مرجع سابق ، ص 173 .
[4] Knox, John "Why Auditor don't find Fraud ", Accountancy, Feb.1994,P.128.

ويمكن القول إنّ المراجع يحتاج إلى مجموعة من المقومات ليكون مؤهلاً لأداء عمله وهي[1]:

1 ـــ تأهيل علمي يتحلى بدرجات علمية عالية .

2 ـــ قدرة من الخبرة والتدريب والتعليم المستمر .

3 ـــ تغذية راجعة .

4 ـــ تعليمات وسياسات يمارسها مكتب المراجعة .

ولتوضيح أثر الخبرة في جودة أداء أعمال المراجعة تمقياس جودة أداء مراجع الحسابات بعدة مقاييس بديلة وهي: رشد قرارات مراجع الحسابات، والقدرة على حل المشاكل، والقدرة على تحديد مؤشرات مدى التحريف في القوائم المالية فيما يتعلق برشد قرارات مراجع الحسابات فيمكن قياس الرشد بوصفه مقياساً للجودة بإحدى طريقتين ، إما عن طريق إجماع المراجعين المختلفين الذين يؤدون المهمة نفسها، وفي حقيقة الأمر لم يتأكد من الناحية العملية وجود ارتباط جوهري بين الخبرة والإجماع .أو إنه يمكن قياس الرشد في قرارات مراجع الحسابات بالالتزام بالمعايير المهنية كمقياس لتقييم جودة القرار. وإن الالتزام بمعايير المراجعة يؤدي إلى التميز بين مستويات خبرة المراجعين[2].

وفيما يتعلق بدور الخبرة في حل المشاكل فمن المتعارف عليه وجود اختلافات بين مراجع الحسابات الخبير ومراجع الحسابات المبتدئ ، وتتمثل هذه الفروق في القدرة على تعريف المشكلة وتفهمها ، إذ إن مراجع الحسابات الخبير يختلف عن المراجع المبتدئ في إمكانية التوصل إلى المعلومات الملائمة لتحديد البدائل لحل المشاكل ، فالمراجع الخبير يميز بين المعلومات الملائمة أو المعلومات غير الملائمة لحل مشكلة معينة مقارنة بقدرة المراجع المبتدئ ، مما يجعل الخبير أكثر قدرة على تحديد استراتيجيات حل المشاكل بصورة أفضل .

ومن حيث أثر الخبرة في تحديد مؤشرات التحريف في القوائم المالية فقد أوضحت الدراسة[3] قدرة المراجعين الذين تعاملوا مع عدد كبير ومتنوع من العملاء على اكتشاف مناطق حدوث الأخطاء والتحريفات في القوائم المالية بصورة أفضل من أولئك المراجعين الذين ليس لديهم خبرة في التعامل مع فئات متنوعة من المنشآت .

---

[1] نور،أحمد محمد ، عبيد،حسين أحمد ، شحاته،السيد شحاته ،2007،مرجع سابق ، ص 31

[2] المرجع السابق ، ص 31-32.

[3] المرجع السابق، ص 33.

3 ـــ متابعة أعمال المراجعين بمنشأة المراجعة :

يحتاج المساعدون المفوض لهم العمل إلى التوجيه الصحيح، لأن المساعدين هم عادة مـــن خريجي الجامعات ، ويعملون بالمنشأة بهدف الحصول على التدريب المهني الـــلازم لإعـــداد أنفسهم ليكونوا محاسبين قانونين، لذلك فإن المراجع الأول هو المؤهل علمياً وعملياً لتخطـــيط عمليات المراجعة وتنفيذها، ومن ثم تنحصر مسؤوليته في الإشراف على المساعدين وتقـــسيم العمل بينهم والتأكد من قيام كل منهم بأداء المهمات الموكلة إليه طبقـــاً لتعليماتـــه، ومراجعـــة أوراق عملهم وتوجيههم ومساعدتهم ونصحهم بالأسلوب الذي يزيد من مقدرتهم المهنية ويزيد من مستوى معرفتهم وتدريبهم [1].

فالمراجع يجب أن لا يكتفي فقط بقراءة برنامج المراجعة وقراءة ملاحظـــات المـــساعدين وتقييم الحلول البديلة لأي مشكلة بل لا بد من مراجعة أوراق العمل عند القيام بأعمال المتابعة لأنه يترتب على هذه المراجعة الحد من الاختلافات في أحكام المراجعين وتقديراتهم .

ويجب الانتباه إلى ضرورة القيام بالمتابعة بتوقيت ملائم لا يؤدي إلى إربـــاك الأداء ، ولا يؤدي إلى الانتقال من خطوة إلى أخرى مترتبة عليها مراجعة الخطوة الأولى ، ممـــا يترتـــب عليه احتمال إعادة عملية المراجعة أو بعض خطواتها .

وقد أولت الإصدارات المهنية موضوع متابعة أعمال المساعدين اهتماماً خاصاً حيث أوضحت الإصدارات المهنية الأمريكية والدولية [2] أهمية الإشراف علـــى تنـــسيق جهـــود المـــساعدين وتحديد مدى إنجازهم لمهامهم ، وأوضحت أن عناصر الإشراف تتضمن إصدار التوجيهـــات للمساعدين وتعرّف المشاكل، وحسم الاختلافات في الآراء بين أفراد الفريق ومراجعة أعمـــال الفريق .

وعلى مستوى الاتحاد الدولي للمحاسبين أكدت المعايير الدولية للمراجعة التـــي أصـــدرها الاتحاد الدولي في المعيار رقم 220 " ضبط جودة أعمال التدقيق أهميـــة وظيفـــة الإشـــراف والمتابعة وقد نص المعيار على ما يأتي[3] :

" يؤدي الموظفون الذين ينفذون المسؤوليات الرقابية المهام الآتية خلال التدقيق :

---

[1] توماس ،وليم ،هنكي ،أمرسون ،2006،مرجع سابق ، ص 184- 185 .

[2] American Institute Of Certified Public Accountants(AICPA) , 1978, "Statement On Audit Standards No. 22 ",Journal Of Accountancy , January

[3] "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وأخلاقيات المهنة"،2005،مرجع سابق ، ص 239 .

أ ــ يراقبون تقديم التدقيق لمعرفة هل :

1 ــ يمتلك المساعدون المهارات اللازمة والكفاءة اللازمة لتنفيذ مهامهم الموكلة إليهم.

2 ــ يفهم المساعدون توجيهات التدقيق .

3 ــ ينفذ العمل وفقاً لخطة التدقيق الكلية وبرنامج التدقيق .

ب ــ يتم إبلاغهم ويوجهون أسئلة محاسبية وتدقيقية مهمة يتم إثارتها خلال التدقيق بتقييم أهميتها وتعديل الخطة الكلية للتدقيق وبرنامج التدقيق بشكل ملائم .

ج – يحلون أي اختلافات في الحكم المهني بين الموظفين ، وينظرون في مستوى الاستشارة المناسب ".

كما نص المعيار " على ضرورة مراجعة العمل الذي قام بتأديته كل مساعد بواسطة موظفين لديهم نفس الكفاءة على الأقل للأخذ في الحسبان هل:

أ ــ تم أداء العمل وفقاً التدقيق .

ب ــ تم توثيق العمل المنفذ والنتائج التي تم الحصول عليها بطريقة ملائمة .

ج ــ تم حل مسائل التدقيق المهمة كلها ، أو تم إظهارها في نتائج التدقيق .

د ــ تم تحقيق أهداف إجراءات التدقيق .

هــ النتائج التي تم التعبير عنها تتوافق مع نتائج العمل المنفذ ، وتدعم رأي التدقيق. ويتضح من ذلك اهتمام المنظمات المهنية الأمريكية والدولية بموضوع الإشراف و المتابعة على المساعدين لما له من آثار جلية على عملية المراجعة .

4 ــ كفاءة أداء العمل الميداني :

تعد كفاءة المراجعين عند أدائهم للعمل الميداني من أهم العوامل المؤثرة في نتائج المراجعة ، وفي حقيقة الأمر إن كفاءة أداء العمل ترتبط ارتباطاً وثيقاً ببذل العناية المهنية المعقولة للمراجع .

فقد اهتمت المنظمات المهنية الأمريكية والدولية بمعايير العمل الميداني والتي تتمثل في التخطيط والعمل والإشراف على المساعدين ، وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، وتجميع أدلة الإثبات الكافية والملائمة ، حيث نجد أن مجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA قد خصص مجموعة رئيسية من المجموعات الثلاث لمعايير المراجعة المقبولة عموماً تحت اسم معايير

العمل الميداني. تعبر هذه المعايير عن الخطوات الرئيسية لعملية المراجعة اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية، وتمتد إلى ما يجب أن يلتزم بها المحاسبون القانونيون عند أدائهم لخدمات المراجعة[1]

أما المعايير الدولية[2] فقد نصت على ذلك لكل بند على حدة بمعيار خاص في كل من المعيار رقم 300 والمعيار رقم 315 والمعيار 500 .

فقد أوضحت كل من إصدارات مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين وإصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين أن تأثير الالتزام بمعايير الفحص الميداني في جودة المراجعة يتمثل فيما يأتي[3]:

ــ يساعد التخطيط السليم لعملية المراجعة في تحديد طبيعة إجراءات المراجعة المطلوبة ، وتوقيتها ، ومن ثم في تحديد أدائها بأعلى جودة ممكنة .

ــ تساعد دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه في تحديد مدى فاعلية النظام في اكتشاف الأخطاء الجوهرية والتحريفات ، مما يسهم في تحديد مدى اختبارات المراجعة وحجمها بصورة ملائمة ، مما ينعكس إيجابياً على جودتها .

ــ يؤثر سلوك مراجع الحسابات في الحصول على الأدلة والتحقيق من كفايتها و ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في رأي مراجع الحسابات في القوائم المالية، ومن ثم في جودة عملية المراجعة .

وبعد استعراض الباحثة لهذه العوامل المؤثرة في الجودة والمتفاعلة معها لابد من أن نتطرق للاستراتيجية لبيان تأثيرها في الجودة ، وما ينتج عن ذلك حيث نجده في فصلنا الآتي.

[1] حماد،طارق عبد العال ،2004 ،"موسوعة معايير المراجعة " ، الجزء الأول ، الدار الجامعية ، جامعة عين شمس، ص 15 .
[2] "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وأخلاقيات المهنة"،2005،مرجع سابق ، ص 336 .
[3] نور،أحمد محمد ، عبيد،حسين أحمد ، شحاته،السيد شحاته ،2007،مرجع سابق ، ص 35 .

الفصل الثالث

مداخل استراتيجية الاختبارات الأساسية ووسائل تطبيقها

المقدمـــــــــة:

يسعى الإنسان من وراء ممارسة أي نشاط إلى تحقيق أهداف محددة، فالأهداف هـــي الغايات المرجو تحقيقها من نشاط معين ، ومن أجل الوصول إلى أهـــداف ذلـــك النـــشاط بكفاءة وفاعلية ينبغي أن يستند تنفيذه إلى اســـتراتيجية أو مـــنهج مناســـب،وكذلك مهنـــة مراجعة الحسابات فإنها ليست غاية أو مهنة مطلوبة بحد ذاتها فقط ، بل هي وسيلة لبلوغ أهداف أو غايات أخرى .

لذلك كان لزاماً على المراجع أن يتخذ منهجاً للمراجعة يوضح الآليات المستخدمة في أثناء تخطيط عملية المراجعة لجمع وتقييم أدلتها بناءً على اتجاه عام يسير عليه المراجـــع لتحقيق أهداف مهمة المراجعة ، وتنفيذ عملياتها بفاعلية وكفاءة كبيرتين .

وقد أوضح ما نوقش في الفصل الأول عن مسؤوليات مراجع الحـــسابات أن معـــايير مهنة المراجعة تقتضي بوجوب بذل العناية المهنية اللازمة وزيادة الكفاءة فـــي اكتـــشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، وهذا ما يتطلب من المراجع أن يعطـــي الاهتمـــام الكافي لمراحل المراجعة جميعها ، وفي هذا الصدد يقول بعـــضهم "لا يكفـــي أن يكـــون المراجع مؤهلاً ومستقلاً لكي ينجز عملية المراجعة بصورة ناجحة ، ولكن يجب أن يكون راغباً في هذا النجاح ، وحريصاً عليه ، وباذلاً من أجله كل مجهود ممكن بـــوازع مـــن ضميره الحي "[1] .

وإن عملية مراجعة الحسابات بوصفها عملية منظمة تقتضي تنفيذ العديد مـــن المهـــام والخطوات وإنجازها في أوقات معينة ، وباستخدام أشخاص محددين. ولتفـــادي أن يتخـــذ تنفيذ نشاط المراجعة طابعاً ارتجالياً أو عشوائياً ينبغي أن يكون محكوماً بتخطـــيط مـــسبق ينطبق على وضع استراتيجية تحدد اتجاه العمل وتحكم مساراته .

وهذا ما أكدته معايير المراجعة الدولية إذ إنها أكدت ضرورة تخطيط عملية المراجعة بوضع استراتيجية تدقيق شاملة للعملية ، وتطوير خطة التدقيق ، وذلك من خـــلال تقليـــل مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول ، وقد نص المعيار رقم 300 "التخطيط لتدقيق البيانات المالية " من معايير المراجعة الدولية على أنه [2]:

---

[1] الصحن ، عبد الفتاح محمد ، عبيد ، حسن أحمد ، حسن ، شريفة علي ، 2007 ، مرجع سابق ، ص 3 .
[2] "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وأخلاقيات المهنة"،2005،مرجع سابق ، ص 336- 338 .

"على المدقق تخطيط عمل التدقيق لكي يتم إنجاز التدقيق بطريقة فعالــة ،ويجــب علــى المدقق وضع استراتيجية التدقيق الشاملة لعملية التدقيق "

ونظراً إلى ما لاستراتيجية المراجعة من تأثير في رفع كفاءة عملية المراجعة وزيــادة فعاليتها ، وأمام وجود عدة اســتراتيجيات للمراجعــة ينبغــي علــى المراجــع اختيــار الاستراتيجية المناسبة التي تؤدي إلى نتائج ذات جودة عالية .

ولمّا كانت استراتيجية الاختبارات الأساسية أكثر الاستراتيجيات شيوعاً في ســورية، فإن هذه الدراسة ستبين أثر استخدام هذه الإستراتيجية في جودة المراجعة لعلها تسهم فــي تطوير مهنة المراجعة وزيادة جودتها ، وتعرّف مــدى كفايــة اســتراتيجية الاختبــارات الأساسية للوصول إلى مستوى الجودة المطلوب.

وذلك من خلال الاطلاع على مايأتي :

المبحث الأول : مفهوم الاختبارات الأساسية وطبيعتها .

3-1-1- تعريف استراتيجية الاختبارات الأساسية

3-1-2- خطوات تطبيق استراتيجية الاختبارات الأساسية

المبحث الثاني : مداخل الاختبارات الأساسية

3-2-1- المدخل النوعي لتصميم الاختبارات الأساسية

3-2-2- المدخل الكمي لتصميم الاختبارات الأساسية

المبحث الثالث : وسائل تطبيق استراتيجية الاختبارات الأساسية

المبحث الأول

مفهوم الاختبارات الأساسية وطبيعتها

3 -1-1- تعريف استراتيجية الاختبارات الأساسية :

طبقاً لاستراتيجية الاختبارات الأساسية يعتمد المراجع اعتماداً أساسياً على اختبارات التحقق ، فقد أوضح Taylor & William مفهوم استراتيجية الاختبارات الأساسية بأنها[1]:"منهج للمراجعة بموجبه يقوم المراجع بتجميع كل الإثباتات التي يحتاجها أو معظمها مستخدماً الاختبارات الأساسية ، وغير معتمد اعتماداً أساسياً على الرقابة الداخلية المطبقة ، وإذا اتبع المراجع هذا المنهج فمعنى ذلك أنه يقدر مخاطر الرقابة عند حدها الأعلى أو قريبة منه " .

كما عُرّفت استراتيجية الاختبارات الأساسية بأنها :"مجموعة الفحوصات التي تتعلق بالمعاملات المالية والأرصدة لغرض الكشف عن أية تحريفات مادية في القوائم المالية"[2].

وهناك من اعتقد بأنها تقوم على آراء المراجعين التي تم الحصول عليها من خلال فحص القوائم المالية وذلك من أجل تخفيض خطر الاكتشاف فعرفها بأنها[3] :

"مدخل للمراجعة قوامه استناد آراء المراجعين بالدرجة الأساس إلى الإثباتات المستحصل عليها من الفحص الجوهري لمفردات توكيدات القوائم المالية ، وبقول آخر تعتمد هذه الاستراتيجية اعتماداً كبيراً على الاختبارات الأساسية لتقليص مخاطر الاكتشاف لأن ذلك يشكل الأساس لآراء المراجعين ".

وعُرّفت أيضاً من قبل Arens&Loebbecke بأنّها:" إجراءات تصمّم لاختبار التحريفات المادية ذات التأثير المباشر في صحة أرصدة القوائم المالية" [4].

من التعريفات السابقة يمكن الوصول إلى استنتاج أن استراتيجية الاختبارات الأساسية يمكن تطبيقها عندما تكون إجراءات الرقابة الداخلية غير كافية ، أو أنها لا تتم بالفاعلية. كما

---

1 Taylor , Donald h. & G. William Glezen , 1997, " auditing : an assertions approach",7th ed. , John Wiley & Sons , New York , 256 .

2 النوايسة،محمد إبراهيم ،2007، "العوامل المؤثرة في بناء استراتيجية تدقيق الحسابات ،دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، المجلد 3 ، العدد 3 ،ص 346 .

3 Pany , Kurt & O. Ray Whittington , 1997 , " auditing ",2nd ed., Irwin , U.S.A ,p237,255.

4 Arens , Alvin A. & James K. Loebbecke ,2000 , "Auditing: An Integrated Approach" ,8th ed.,Prentice – Hall , Inc., New Jersey ,U.S.A,p362 .

يقوم بها عندما يتوقع أن التكلفة والجهد الذي يبذل جراء الوقت الكبير المطلوب في اختبارات الرقابة لتوكيدات معينة يفوقان التكلفة والجهد المرتبطين بمستوى مرتفع من الاختبارات الأساسية .

والاستنتاج الآخر هو أن: بعض التعاريف ترمي إلى القول: إنّ هذه الاختبارات تختص بالعمليات التي تؤثر في أرصدة القوائم المالية ، والتعاريف الأخرى رأت أنّ هذه الاختبارات تنطبق على المستندات التي تؤيد العمليات المالية.

واعتماداً على ما تقدم ترى الباحثة أنه يمكن تعريف استراتيجية الاختبارات الأساسية بأنها: " مجموعة من الإجراءات التي تبدأ بالحصول على فهم محدود للسياسات والإجراءات الرقابية ، وتقدير مخاطر الرقابة الداخلية ، ومعرفة مستوى مخاطر الرقابة ، وذلك من أجل تصميم الاختبارات الأساسية على العمليات وتفاصيل الأرصدة بغرض الكشف عن أي تحريفات مادية في القوائم المالية ".

وفي ضوء مضامين التعريفات سالفة الذكر يمكن القول إنّ هناك خطوات يجب القيام بها لبلوغ الهدف المنشود من هذه الاستراتيجية .

3-1-2- خطوات تطبيق استراتيجية الاختبارات الأساسية :

إن المعيار الدولي للمراجعة رقم 300 بعنوان التخطيط ينص على :
(أن المراجع يجب أن يخطط عمل المراجعة بشكل يمكنه من أداء عملية المراجعة بطريقة فعالة)[1].أي إن التخطيط يعني أن يطور المراجع استراتيجية عامة ومدخلاً تفصيلياً لطبيعة المنشأة والموقع والنطاق المتوقع لعملية المراجعة .وعلى ذلك فإن عملية التخطيط تشمل على مايأتي [2]:

الجدول (1) تخطيط عملية المراجعة

الهدف	تحديد كميات أدلة الإثبات وأنواعها والعرض المطلوب لأعضاء المراجعة والتأكد من عدم وجود أي تحريف جوهري في القوائم المالية.
الإجراءات	1ـ أداء إجراءات مراجعة لفهم المنشأة وبيئتها متضمناً الرقابة الداخلية للمنشأة . 2ـ تقيم مخاطر التحريفات الجوهرية للقوائم المالية . 3ـ تحديد الأهمية النسبية. 4ـ إعداد مذكرة التخطيط وبرنامج المراجعة المتضمن استجابة المراجع للمخاطر المحددة.

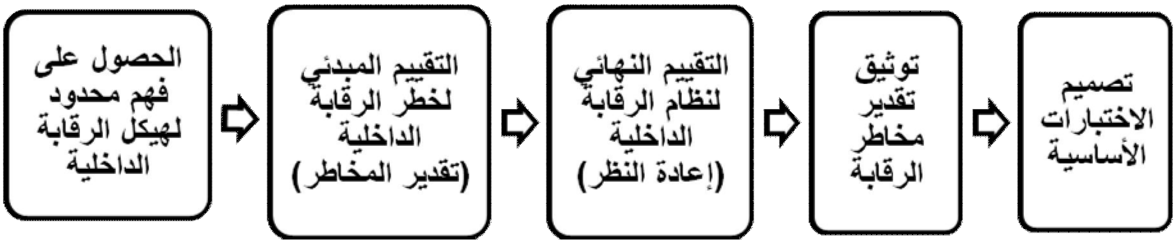
يهتم المراجع بداية بما يعرف بالفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية في المنشأة محل المراجعة بغرض الإلمام بالمعلومات الكافية عن البيئة التي يعمل فيها نظام الرقابة من ناحية، وطبيعة تدفق العمليات المالية من خلال عناصر النظام المحاسبي في المنشأة محل المراجعة[3].

وبعد الفحص المبدئي الذي يقوم به المراجع لنظام الرقابة الداخلية في المنشأة يمكن للمراجع أن يسلك استراتيجية الاختبارات الأساسية [4].

[1] "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وأخلاقيات المهنة"، 2005، مرجع سابق، ص 335 .
[2] لطفي، أمين السيد أحمد، 2007، مرجع سابق، ص 215.
[3] الدهراوي ، كمال الدين مصطفى ، سرايا ، محمد السيد ،2006 ، مرجع سابق ، ص 244
[4] الدهراوي ، كمال الدين مصطفى ، سرايا ، محمد السيد ،2006 ، "المحاسبة والمراجعة دراسات متقدمة "، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، ص 245 .

وبذلك يقوم المراجع بتصميم برنامج الاختبارات الأساسية للمراجعة دون الاعتماد على أي إجراء من إجراءات الرقابة الداخلية التي تتبعها المنشأة بشكل أساسي.

وعلى ذلك يمكن تلخيص عملية الوصول إلى هـذه الاسـتراتيجية بـالخطوات الخمـس الآتيـة[1]:

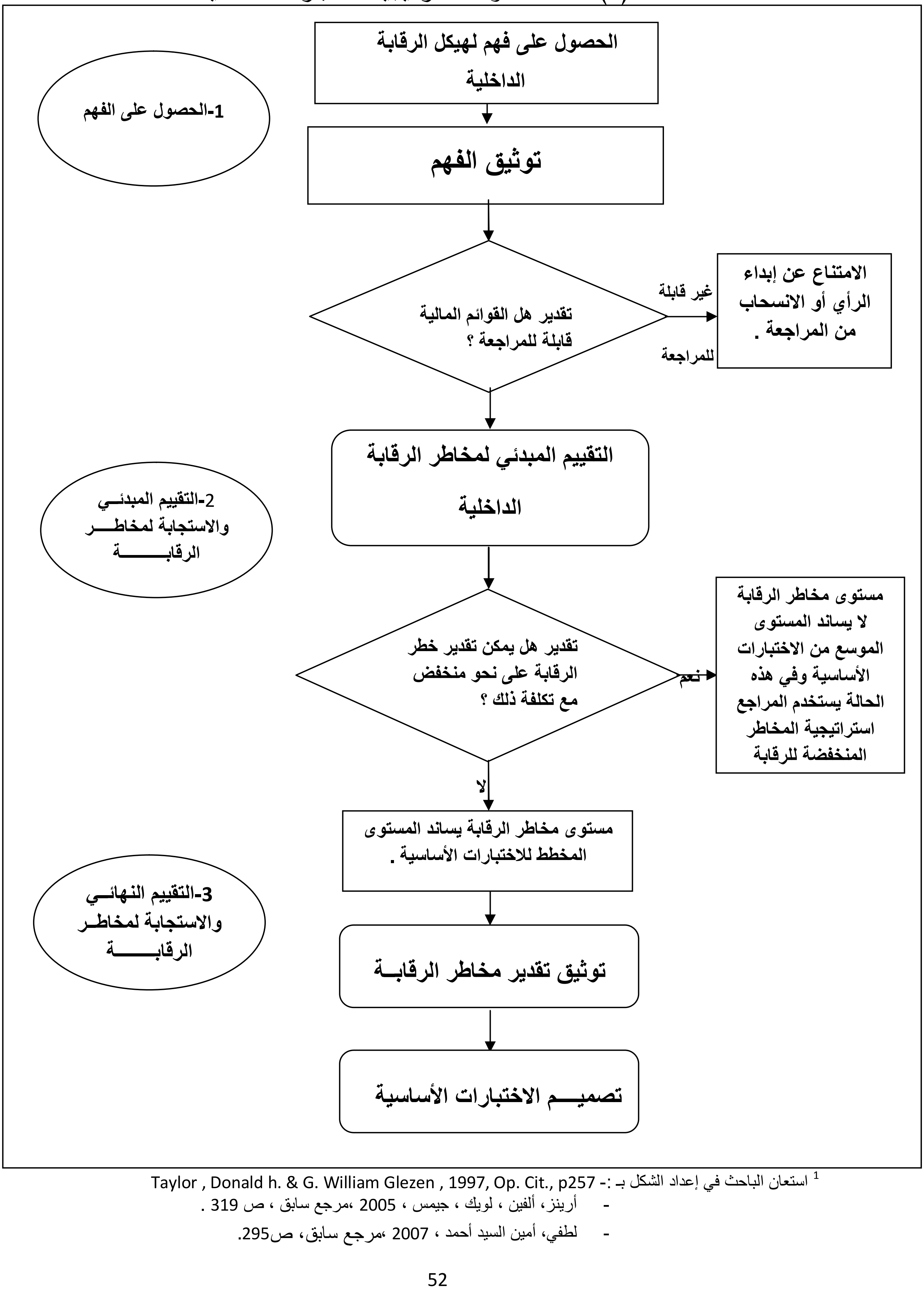


الشكل (4):خطوات استراتيجية الاختبارات الأساسية

ويكون ذلك كما هو موضح بالمخطط الآتي :

[1] أرينز، ألفين ، لويك ، جيمس ، 2005 ،مرجع سابق ، ص 319 .

الشكل (5):مخطط خطوات استراتيجية الاختبارات الأساسية[1]



[1] استعان الباحث في إعداد الشكل بـ :- Taylor , Donald h. & G. William Glezen , 1997, Op. Cit., p257

- أرينز، ألفين ، لويك ، جيمس ، 2005 ،مرجع سابق ، ص 319 .
- لطفي، أمين السيد أحمد ، 2007 ،مرجع سابق، ص295.

وفيما يأتي توضيح للخطوات سابقة الذكر:

أولاً : الحصول على فهم لهيكل الرقابة الداخلية :

من الأمور المهمة ضرورة تحديد أساس العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية والمراجعة ، على أساس أن المراجعة تهتم بقياس مدى فاعلية الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافها ولا سيما مجال حماية أصول المشروع وموارده من ناحية ، ومن جانب يهتم المراجع بوجه خاص بمدى تأكده من إمكانيات أساليب الرقابة الداخلية وأدواتها في منع حدوث أخطاء جوهرية أو تلاعب في القوائم المالية أو اكتشاف أمرها في الوقت المناسب[1] .

ويهتم المراجع بما يعرف بفهم نظام الرقابة الداخلية في المنشأة محل المراجعة بغرض الإلمام بالمعلومات الكافية عن البيئة التي يعمل فيها نظام الرقابة من ناحية، وطبيعة تدفق العمليات المالية من خلال عناصر النظام المحاسبي في المنشأة محل المراجعة ويساعد ذلك المراجع على ما يأتي[2] :

1ـ طبيعة النظام المحاسبي في المنشأة والدورة المحاسبية التي تحكم طبيعة العمل المالي فيها.

2ـ طبيعة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة محل المراجعة والبيئة الرقابية التي يعمل فيها المراجع .

وعلى ذلك فإن مهمة المراجع تتمثل في التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية ، واكتشاف مدى تنفيذ مكونات الرقابة الداخلية مع توثيق المعلومات التي تم الحصول عليها .

ويتم الوصول إلى ذلك الفهم عن طريق[3] :

1ـ تحديث خبرة المراجع السابقة وتقييمها مع الوحدة الاقتصادية .

2ـ الاستفسار من أفراد العميل .

3ـ قراءة كتيبات النظم والسياسات الموضوعة لدى العميل .

4ـ فحص المستندات والدفاتر .

5ـ ملاحظة النشاطات والتشغيل بالوحدة الاقتصادية .

---

[1] لطفي،أمين السيد أحمد ، 2007 ، مرجع سابق ، ص 294 .

[2] الدهراوي ، كمال الدين مصطفى ، سرايا ، محمد السيد ،2006 ،مرجع سابق، ص 244 .

[3] أرينز، ألفين ، لويك ، جيمس ، 2005 ،مرجع سابق ، ص 397 .

وبعد القيام بما سبق يقوم المراجع بتوثيق ما تم التوصل إليه . هناك ثلاثة أساليب شـــائعة لتوثيق فهم الرقابة الداخلية وهي : الوصف النظري و خرائط التدفق، وقوائم استقصاء الرقابة الداخلية . ويمكن أن تستخدم على نحو مفصل أو موحد[1] .

ثانياً : التقييم المبدئي لخطر الرقابة :

بعد التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية يقوم المراجع بتحديد تقدير أولـــي لخطـــر الرقابـــة. ويعرف المستوى المقدر لمخاطر الرقابة الداخلية بأنه:" مستوى مخـــاطر الرقابـــة المـــستخدم بواسطة المراجع في تحديد مخاطر الاكتشاف لقبول تأكيدات القوائم المالية التي تـــستخدم فـــي تحديد طبيعة الاختبارات الأساسية وتوقيتها ومداها ، وهذا المستوى قد يتفاوت في مـــداه بـــين الأقصى والأدنى مع حصول المراجع على أمر ثابت بالدليل لدعم هذا المستوى المقدر " [2].

كما يمكن أن تُعرّف مخاطر الرقابة بأنها : " المخاطر الخاصة بوجود تحريف معين يمكن أن يحدث في أحد أرصدة الحساب أو مجموعة العمليات الذي قد يكون جوهرياً سواء فردياً أو عند جمعه مع تحريفات في أرصدة عمليات أخرى ، ولن يتم منعه أو اكتشافه وتصحيحه على أساس زمني مناسب عن طريق نظم الرقابة المحاسبية والداخلية "[3].

يمكن أن يصل المراجع بعد تقييمه لنظام الرقابة الداخلية إلى أحد الاستنتاجين[4]:

الاستنتاج الأول : خطر رقابة منخفض :

ويعرف خطر الرقابة المنخفض بأنه : (احتمال اكتشاف التحريفات المادية الممكن حدوثها في تأكيد من تأكيدات أو منعها بواسطة الرقابة الداخلية الخاصة بالمنشأة)[5] .

فالمراجع يصل إلى هذا الاستنتاج عندما يرى أن نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنـــشأة يمكن الاعتماد عليه في مجال وضع برنامج مراجعته ، ولذلك فعليه الاستمرار فـــي فحـــص النظام وتقييمه لتحديد مدى كفاية أساليب وإجراءات الرقابة في تزويده بدرجـــة معقولـــة مـــن

---

[1] لطفي،أمين السيد أحمد ، 2007 ، مرجع سابق ، ص 301 .

[2] American Institute Of Certified Public Accountants , (AICPA), 1996, "Statement Of Auditing Standards No.78 : Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit ",Journal of Accountancy , February , p85 .

[3] لطفي،أمين السيد أحمد ، 2007 ، مرجع سابق ، ص 296 .

[4] توماس ،وليم ،هنكي ،أمرسون ،2006،"المراجعة بين النظرية والتطبيق "،ك2،تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد ، دار المريخ ، الرياض ، ص 200 .

[5] Taylor , Donald h. & G. William Glezen , 1997,Op. Cit., p265.

التأكد بعدم وجود أخطاء ومخالفات ، وفي حال وجودها سيتم اكتشافها من قبل الرقابة الداخلية[1].

ومن ثم فإن المراجع يعتمد على الرقابة الداخلية ، ويقلل من اختباراته الأساسية ؛ وذلك بعد أن يقوم بالتأكد من النتيجة التي توصل إليها في التقييم المبدئي .

الاستنتاج الثاني : خطر الرقابة الداخلية عالٍ :

تعرف المخاطر القصوى للرقابة الداخلية بأنها : (الاحتمال الأكبر أن التحريفات المادية الممكن حدوثها في تأكيد من تأكيدات لن يتم منعها أو اكتشافها في الوقت المناسب بواسطة الرقابة الداخلية بالمنشأة)[2] .

فالمراجع يصل إلى هذا الاستنتاج من خلال نتائج الفحص المبدئي الذي قام لنظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة على أساس أنه توصل إلى النتائج الآتية [3]:

1ـ لا جدوى من دراسة النظام القائم وتقييمه بشكل تفصيلي ، وأنه وهو بهذا الشكل لا يصلح بصفة عامة في مجال تحديد نطاق الاختبارات الأساسية للمراجعة .

2ـ إن أي عملية تقييم تفصيلي أو دراسة إضافية للنظام متضمنة اختبار الالتزام بتطبيقه سوف تتكلف نفقات تفوق بكثير المنافع المتوقعة من هذا الفحص أو هذه الدراسة.

3ـ قد تكون سياسات الرقابة وإجراءاتها في مجال ما فعالة ، بيد أن اختبارات المراجعة لجمع دليل بشأن فعالية تلك الإجراءات والسياسات تستنفذ كثيراً الوقت ؛ مقارنة بالوقت المطلوب لتنفيذ الاختبارات الأساسية المباشرة لأرصدة الحسابات والعمليات ذات الصلة .

4ـ عندما تكون السياسات والإجراءات الرقابية لا تخص توكيداً معيناً .

وطبقاً لبيان معايير المراجعة الأمريكية في المعيار رقم 78 اعتبارات الرقابة الداخلية في مراجعة الحسابات

" SAS No.78 Consideration Of Internal Control In A Financial Statement Audit "

يجوز للمراجع تقدير مخاطر الرقابة الداخلية عند الحد الأقصى لبعض التوكيدات للأسباب الآتية [1]:

---

[1] توماس ،وليم ،هنكي ،أمرسون ،2006، ك 2 ، ص 198 .

[2] Pany , Kurt & O. Ray Whittington , 1997,Op. Cit.,p169.

[3] انظر كلاً من : الدهراوي ، كمال الدين مصطفى ، سرايا ، محمد السيد ،2006 ، ص 245 .
القاضي،حسين ، قريط،عصام ،2005 ، ص 129 .

1ـــ عندما تكون السياسات والإجراءات الرقابية ليست على صلة ببند معين .

2ـــ إذا كانت السياسات والإجراءات الرقابية الموجودة غير فعالة .

3ـــ تقييم فاعلية السياسات والإجراءات الرقابية سيكون غير كفء .

وبذلك يقدر المراجع مخاطر الرقابة الداخلية لواحد أو أكثر من توكيدات الحسابات عند مستوى عالٍ جداً ، أو عند أقصى مستوى بناءً على المعلومات التي حصل عليها. وبناءً عليه يتوقف المراجع عن إجراء أي دراسة أو تقييم جديد لنظام الرقابة الداخلية ، ويقوم بتصميم برنامج الاختبارات الأساسية بشكل موسع ، ولكن بعد أن يكون قد تأكد من النتائج المبدئية ؛ وذلك عن طريق التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية .

ثالثاً : التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية :

يقوم المراجع بإجراء التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية في المنشأة على ضوء تقييمه المبدئي لهذا النظام ونتائج اختبارات الالتزام بالإجراءات والسياسات الرقابية ؛ وبناءً على هذا التقييم النهائي يستطيع المراجع أن يحكم على مستوى مخاطر الرقابة[2]. فإذا دعمت نتائج اختبارات الرقابة تصميم عناصر الرقابة كما كان متوقعاً سيتابع المراجع عمله باستخدام المستوى المقدر نفسه من خطر الرقابة [3].

والمراجع قد يصل إلى إحدى النتيجتين: [4]

الأولى : تقدير هل يعتقد المراجع بأن خطر الرقابة سيبلغ الحد الأقصى: فإن هذا التقدير سيدفع بالمراجع إلى التوسع الكبير في الاختبارات الأساسية ؛ الأمر الذي يرفع من تكلفة المراجعة ، وإن التوسع والإغراق في أعمال المراجعة يزيد من الوقت المستنفد لإنجازها، ومن ثم تزيد احتمالية تأخير تقديم تقرير المراجعة في الوقت المناسب.

لذلك يسعى المراجع جاهداً إلى محاولة تخفيض خطر الرقابة ، وذلك كمحاولة لتخفيض حجم الاختبارات الأساسية.

---

[1] Ibid , p89.

[2] محمد،الفيومي محمد،الدميري،علاء الدين محمد، شتيوي،أيمن أحمد ، 2008،مرجع سابق، ص 303 .

[3] أرينز، ألفين ، لويك ، جيمس ، 2005 ،مرجع سابق، ص 396 .

[4] الرباعي ، يوسف عبده راشد ، 2006 ، "استراتيجيات المراجعة ، دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية " ،رسالة دكتوراه ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق ، ص 24 .



الشكل (6):احتمال زيادة حجم الاختبارات

ويعد قرار تحديد المستوى الذي سيستخدم قراراً اقتصادياً للموازنة بين تكاليف الاختبارات المناسبة للرقابة، وتكلفة الاختبارات الأساسية التي يمكن تجنبها عن طريق تخفيض خطر الرقابة.

<u>الثانية :</u> تقدير هل يمكن تدعيم خطر الرقابة المقدر على نحو منخفض :

فإذا اعتقد المراجع أن مخاطر الرقابة الداخلية قد تكون أقل من الحد الأقصى 100% فإنه يقرر القيام ببعض اختبارات الرقابة كي يحصل على دليل يستند إليه في تعديل مستوى خطر الرقابة إلى مستوى أقل من الحد الأقصى ، وبذلك يمكنه من الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية ويمكنه من تخفيض الاختبارات الأساسية .



الشكل (7):احتمال تخفيض حجم الاختبارات

<u>رابعاً : توثيق عملية تقدير مخاطر الرقابة :</u>

بعدما يتوصل المراجع إلى تقدير مخاطر الرقابة الداخلية سيكون عليه توثيق كل ما تم التوصل إليه من أدلة تدعم استنتاجاته ، فهي تعد دليلاً يبرر تقدير مستوى مخاطر الرقابة ويبرر اختيار استراتيجية المراجعة .

يقصد بتوثيق مخاطر الرقابة الداخلية [1]:"إدراج كل الإجراءات والحقائق والمعلومات المتصلة بتقدير تلك المخاطر وتحديد مستواها، ومبررات ذلك التقدير ضمن أوراق عمل المراجعة على اعتبار أنها تعد دليلاً من أدلة المراجعة" .

---

[1] الرباعي ، يوسف عبده راشد ، 2006 ،مرجع سابق ، ص 25 .

وأكدت معايير المراجعة الدولية موضوع توثيق هذه المخاطر بالأسلوب المناسب ، فقد نص المعيار رقم 315 " فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية" على التوثيق حيث جاء فيه : " على المدقق توثيق ما يأتي :

– مخاطر الأخطاء الجوهرية التي حددت وقيمت عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى الإثبات .

ـ المخاطر المحددة وعناصر الرقابة ذات العلاقة المقيمة " [1].

ويعود أسلوب توثيق هذه الأمور إلى المدقق لتحديده باستخدام الحكم المهني، حيث يذكر كل من Taylor & Glezen أنه[2]: يجب توثيق عملية تقدير مخاطر الرقابة الداخلية بغض النظر عن مستواها . وعندما يكون التقدير عند أقصى مستوى يجب أن يوثق المراجع هذه الحقيقة بناءً على فهمه المبدئي للرقابة الداخلية، أما إذا كان التقدير عند مستوى أقل من الحد الأقصى فإنه ينبغي أن يذكر الأساس أو مبرر التقدير ويوثق ذلك. وفضلاً عن ذلك لا يقدر المراجع مخاطر الرقابة الداخلية أدنى من المستوى الأقصى أو المرتفع دون الحصول على تقييم لفاعلية تشغيل الرقابة الداخلية من خلال اختبارات الرقابة.

<u>خامساً : تصميم الاختبارات الأساسية وتوقيت تنفيذها :</u>

يقوم المراجع بتخطيط عملية المراجعة وأدائها بطريقة من شأنها أن تخفض مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض. بصفة عامة تحدد استراتيجية المراجعة الشاملة اتجاه عملية المراجعة والوقت اللازم لإتمام هذه العملية[3] .

يتمثل الغرض من الاستراتيجية الشاملة للمراجعة في تطوير استجابة فعالة للمخاطر ذات الأهمية النسبية ، ويقوم المراجع بدراسة ما وجده في نشاطات التخطيط المبدئية ، ومن خلال عملية فهمه للمنشأة وبيئتها متضمناً ضوابط الرقابة الداخلية بها، وذلك من أجل تطوير استراتيجية مراجعة شاملة تتسم بالكفاءة والفعالية التي ستكون بمنزلة رد فعل واستجابة للمخاطر المقيمة على نحو ملائم[4] .

---

[1] "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وأخلاقيات المهنة"،2005،مرجع سابق ،ص 381 .

[2] Taylor , Donald h. & G. William Glezen , 1997,Op.Cit., p258 .

[3] Braiotta ,Louis ,Op.Cit,p158- 160 .

[4] محمد،الفيومي محمد،الدميري،علاء الدين محمد، شتيوي،أيمن أحمد ، 2008، ص 357.

وعلى ذلك فإن استراتيجية الاختبارات الأساسية ستعتمد بالدرجة الأساس على الاختبارات الأساسية التي سيحدد حجمها من خلال دراسة ما سبق.

وسيتم تناول تصميم الاختبارات الأساسية بشكل مفصل في المبحث الثاني، ولكن ترى الباحثة أنه من الملائم توضيح مفهوم الاختبارات الأساسية وأنواعها أولاً.

<u>تعريف الاختبارات الأساسية :</u>

يمكن تعريف الاختبارات الأساسية بأنها مجموعة من الإجراءات التي تقوم على فحص القوائم المالية التي بدورها تتكون من مجموعة من القيم ،وهذه القيم إما أن تكون بشكل أرصدة (الميزانية) أو بشكل تدفقات (قائمة الدخل) وما دام أن المراجع معنياً بشكل مباشر بإبداء الرأي فيها فإن محور عمله الأساسي هو إجراء الاختبارات عليها[1]، وإن كل ما أجري سابقاً هو أساساً يعد كمرحلة سابقة ، وذلك من أجل أن يوظفه في خدمة هذه المرحلة لأن الحصول على دليل كافٍ لكل معيار من معايير المراجعة المقبول عموماً يتطلب ما يأتي[2]:



الشكل(8):إجراءات الحصول على الدليل الكافي

فقد عرفت الاختبارات الأساسية بأنها[3]:" اختبارات التفاصيل التي ينفذها المراجع لاكتشاف التحريفات المادية في رصيد الحساب ، وأصناف المعاملات ومكونات الإفصاح في القوائم المالية " .

وعرفت بأنها عبارة عن[4]:" إجراءات مراجعة تصمم للتثبت من عدالة توكيدات في القوائم المالية ، فهي فحوصات تنصب على الأرصدة والعمليات لاكتشاف أي تحريفات في القوائم المالية" .

[1] القباني ، ثناء علي ، 2007، " المراجعة "، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، ص 316 .

[2] Arens, Alvin A., Hider, Randal J., Beasley ,Mark S. ,2006 ,Op .Cit P346-347 .

[3] American Institute of Certified Public Accountants(AICPA) , "AUDIT SAMPLING", Third Edition ,AICPA, New York ,p58 .

[4] Pany , Kurt & O. Ray Whittington , 1997,Op. Cit.,p243- 255 .

وأيضاً عرفت بأنها [1]:" إجراءات تصميم لتنصب مباشرة على المعاملات المالية والأرصدة للتحقق من أن قيمتها عادلة ؛ وذلك باختيار أنواع معينة من المعاملات والأرصدة والسجلات والمستندات والأصول وإخضاعها للاختبار ؛ بهدف الوصول إلى استنتاج بشأن مصداقية القوائم المالية ككل تمهيداً لإبداء الرأي فيها" .

وقد عرفت معايير المراجعة الدولية الاختبارات الأساسية بالمعيار 530 "عينات التدقيق وإجراءات الاختبارات الأخرى بأنها [2]:" الإجراءات الجوهرية المعنية بالمبالغ ، وهي نوعان :اختبارات تفاصيل فئات المعاملات، وأرصدة الحسابات والإفصاحات والإجراءات التحليلية الجوهرية، والغرض من الإجراءات الجوهرية الحصول على أدلة تدقيق لاكتشاف الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات ".

وعرفت بأنها [3]:" إجراءات تصمم لاختبار الأخطاء أو المخالفات النقدية التي تؤثر بشكل مباشر في أرصدة القوائم المالية ، ويطلق على هذه الأخطاء أو المخالفات الأخطاء والمخالفات النقدية ، وهي تمثل تحديداً واضحاً للتحريف في الحسابات".

وعليه يمكن تعريف الاختبارات الأساسية بأنها مجموعة من الإجراءات التي تهدف إلى إثبات عدالة القوائم المالية وكفاءة العمليات التي تقوم بها الشركة موضوع المراجعة ، وذلك من خلال فحص أرصدة القوائم المالية وفحص أصناف العمليات المختلفة .

وبناءً على ما تقدم فإن الاختبارات الأساسية يمكن تصنيفها إلى ثلاثة أصناف وهي:[4]

1ـ اختبارات التحقق للعمليات Substantive Tests Of Transaction

2ـ الإجراءات التحليلية Analytical Procedures

3ـ اختبارات تفاصيل الأرصدة Tests Of Details Of Balances.

ويلاحظ أنه يمكن إتمام اختبارات العناصر الرقابية بشكل مستقل عن كل أنواع الاختبارات الأخرى كلها ، ولكن لزيادة العمل في الغالب ما تُنفذ في الوقت نفسه الذي تنفذ فيه اختبارات التحقق للعمليات[5].

[1] الرباعي ، يوسف عبده راشد ، 2006 ، ص 26 .
[2] "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وأخلاقيات المهنة"،2005،مرجع سابق ، ص 474.
[3] أرينز، ألفين ، لويك ، جيمس ، 2005 ،مرجع سابق ، ص 430 .
[4] Arens, Alvin A., Hider, Randal J., Beasley ,Mark S. ,2006 ,Op .Cit P574 .
[5] القباني ، ثناء علي ، 2007،مرجع سابق ، ص 315 .

1ـ اختبارات التحقق من العمليات:

وهي إجراءات تقوم باختبار المستندات التي تؤيد العمليات المالية المتعلقة بالحسابات والأخطاء فيها التي تؤثر في صحة تلك العمليات . وتهدف اختبارات التحقق من العمليات إلى تحديد هل الأهداف الستة لمراجعة العمليات (هدف الوجود ـ الاكتمال ـ الدقة ـ التبويب ـ التوقيت ـ الترحيل والتخليص) كافية لكل مجموعة من العمليات [1]؟

وكمثال يؤدي المراجع اختبارات التحقق من العمليات لاختبار هل قيود العمليات موجودة؟ وأنه قد تم قيد العمليات كلها ، ويؤدي المراجع هذه الاختبارات أيضاً لتحديد هل قيود عمليات المبيعات معدة بدقة في المدة الزمنية المناسبة وقد بوبت تبويباً صحيحاًولخصت ورحلت إلى حساب الأستاذ والملفات الرئيسية [2] ؟

فإذا كان المراجع واثقاً من أن العمليات مقيدة بدقة في اليوميات ومرحلة بدقة فإنه يخلص إلى أن إجمالي الأستاذ صحيح. وتعتمد اختبارات التحقق من العمليات في عملية المراجعة على فحص العمليات وليس أرصدة آخر المدة حيث يتحقق المراجع من قيد العمليات الآجلة وتلخيصها والقبض وذلك بقيامه باختبارات التحقق من العمليات [3].

2ـ الإجراءات التحليلية:

وهي تشتمل على مقارنات بين القيم المسجلة وتوقعات يتوصل إليها المراجع.
وفي الغالب ما تشتمل على نسب مالية يحسبها المراجع ليقارن السنة الحالية بالسنة السابقة وباقي البيانات[4].

إذاً الإجراءات التحليلية تعني عملية تقييم للمعلومات المالية بعد دراسة للعلاقات بين كل من البيانات المالية وغير المالية ، وتشمل الإجراءات التحليلية كذلك نسب التقلبات والعلاقات التي حددت والتي لا تتفق مع المعلومات الأخرى المناسبة أو تنحرف [إلى حد كبير] عن المبالغ التي يتم التنبؤ بها[5] .

---

[1] القاضي،حسين ، قريط،عصام ،2005 ، مرجع سابق ، ص 124 .
[2] Arens , Alvin A. & James K. Loebbecke ,2000 ,Op. Cit., p362.
[3] الصحن ، عبد الفتاح محمد ، عبيد ، حسن أحمد ، حسن ، شريفة علي ، 2007 ، مرجع سابق، ص 80 .
[4] Arens, Alvin A., Hider, Randal J., Beasley ,Mark S. ,2006 ,Op .Cit P208 .
[5] حماد،طارق عبد العال ،2007 ،"موسوعة معايير المراجعة " ، الجزء الثاني ، الدار الجامعية ، جامعة عين شمس ، ص 583 .

وعلى سبيل المثال، يمكن للمراجع أن يقارن المبيعات و كل من النقدية المحصلة والمدينين في السنة الحالية بما يقابلها في السنوات السابقة ، وحساب نسبة إجمالي الهامش المئوية لمقارنتها بما يقابلها في السنوات السابقة.[1]

وتساعد هذه الإجراءات المراجع في تقدير مدى اختبارات المراجعة الأخرى . وللتوضيح إذا كانت الإجراءات التحليلية تشير إلى وجود تحريفات يجب إجراء فحص متعمق .ومن جانب آخر ، إذا لم توجد فروق معنوية عند استخدام الإجراءات التحليلية ، واستنتج المراجع عدم وقوع الفروق ، يمكن تخفيض الاختبارات الأخرى [2].

ويوجد خلاف مهم بين الإجراءات التحليلية التي تُجرى خلال مرحلة التخطيط ، وتلك التي تتبع في مرحلة الاختبار، فحتى لو كان الهامش الإجمالي محسوباً خلال مرحلة التخطيط فلا ننسى أنه محسوب باستخدام بيانات عن جزء من السنة ، ولكن عند مرحلة اختبار الأرصدة نهاية المدة سوف يعيد المراجع حساب النسبة باستخدام بيانات السنة كلها [3].

وقد أوضحت معايير المراجعة الدولية أنه يمكن استخدام الإجراءات التحليلية كاختبارات تحقق ذلك في المعيار 520 الإجراءات التحليلية [4].

3ـــ اختبارات تفاصيل الأرصدة :

يشار إليها أحياناً بـــ اختبارات الأرصدة، وتعني الاختبارات الجوهرية التي تنصب على أرصدة الحسابات لاكتشاف التحريفات المادية في توكيدات القوائم المالية [5].

تنظم منهجية إجراءات مراجعة تفاصيل الأرصدة على أساس أهداف مراجعة الأرصدة (الوجود ـــ الاكتمال ـــ الدقة ـــ التبويب ـــ قيد العمليات في المدد البينية– إتقان مجموعة تفاصيل الأستاذ المساعد مع الأستاذ العام ـــ القيد حسب القيمة الاستبدالية ـــ الحقوق والالتزامات ـــ العرض والإفصاح) [6].

وكمثال إذا أراد المراجع التحقق من صحة حسابات المدينين يجب أن تكون الإجراءات المخططة لعملية المراجعة كافية للوفاء بكل أهداف مراجعة الأرصدة. ومن ثم، فإن هذه

[1] القاضي،حسين ، قريط،عصام ،2005،مرجع سابق ، ص 46 .
[2] أرينز، ألفين ، لويك ، جيمس ، 2005 ،مرجع سابق ، ص 432 .
[3] القباني ، ثناء علي ، 2007،مرجع سابق ، ص 317 .
[4] "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وأخلاقيات المهنة"،2005،مرجع سابق ، ص 464 .
[5] الرباعي ، يوسف عبده راشد ، 2006 ، مرجع سابق ، ص 27 .
[6] أرينز، ألفين ، لويك ، جيمس ، 2005 ،مرجع سابق ، ص 484- 487 .

الاختبارات تركز على أرصدة نهاية المدة لحسابات الأستاذ لكل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل ؛ لكن التركيز الأكبر يكون على اختبارات أرصدة حسابات قائمة المركز المالي. وتعد هذه الاختبارات ضرورة لأنها تعطي دليلاً عن المصدر الرئيسي للمعلومات مما يؤكد زيادة الدقة فيها ، وكمثال تشمل اختبارات تفاصيل أرصدة دورة البيع الآجل والقبض النقدي على مصادقات ترسل إلى المدينين وفحص الأرصدة قبل تاريخ الإقفال وبعده، يعتمد مدى التوسع في هذه الاختبارات على نتائج اختبار العناصر الرقابية واختبار التحقق من العمليات[1].

ولعل الفرق الجوهري بين اختبارات التفاصيل من جهة ، واختبارات التحقق من العمليات من جهة أخرى يتركز في الشيء الذي يرغب المراجع في قياسه .

ففي اختبارات التحقق من العمليات ينصب اهتمام المراجع على كل من فاعلية الرقابة ومدى صحة القيمة النقدية للعمليات المالية في النظام المحاسبي . أما في الاختبارات التفصيلية للأرصدة ، فإن اهتمام المراجع ينصب في تحديد هل القيمة النقدية لرصيد الحساب محرفة جوهرياً [2].

فعندما يختار المراجع أهداف مراجعة الأرصدة كإطار لمراجعة أرصدة الحسابات فإنه يقوم بتجميع الدليل على التحقق من صحة التفاصيل المصاحبة لرصيد الحساب بدلاً من التحقق من صحة رقم الرصيد نفسه ، ومثال لذلك عند مراجعة حسابات المدينين يحصل المراجع على قائمة بحسابات الأستاذ المساعد للمدينين من المشروع الذي يقوم بمراجعته . ويتفق إجمالي رصيد هذه القائمة مع رصيد الأستاذ العام للمدينين ثم تطبق أهداف مراجعة أرصدة المدينين على حسابات المدينين الموجودة بالقائمة [3].

وترى الباحثة استناداً إلى ما ورد تفاعلاً كبيراً وتداخلاً بين هذه الاختبارات وتأثيرها المباشر في آلية الاستراتيجية ومضمونها حيث تتجسد الاستراتيجية من خلال هذه الاختبارات لتعكس عملية المراجعة وليستمد منها كل مستفيد من عملية المراجعة هدفه، وللمزيد لابد لنا من طرق باب لابد منه لتكتمل الصورة بوضوح من خلال تعرّف المداخل التي توصلنا إلى تطبيق هذه الاستراتيجية ومنه يكون مبحثنا التالي.

---

[1] القباني ، ثناء علي ، 2007،مرجع سابق ، ص 318 .
[2] نور،أحمد محمد ، عبيد،حسين أحمد ، شحاته،السيد شحاته ،2007،مرجع سابق ،ص 172 .
[3] القباني ، ثناء علي ، 2007،مرجع سابق ، ص 85 .

المبحث الثاني

مداخل الاختبارات الأساسية

بعد أن توضع استراتيجية المراجعة الشاملة يكون المراجع قادراً على البدء بتطوير عملية المراجعة الشاملة لتداول مختلف الأمور التي حددت في الاستراتيجية ، ومن ثم تحديد مستوى الاختبارات الأساسية التي سيقوم بها المراجع بناءً على التقديرات التي وضعها عن الرقابة الداخلية ، مع ملاحظة أن خطأ المراجع في تقدير الرقابة الداخلية لا ينعكس مباشرة على رأيه في القوائم المالية ، بل ينعكس على حجم الاختبارات الأساسية وطبيعتها.

فالمراجع الآن عليه أن يتخذ سلسلة من القرارات التي ترتبط بتحديد طبيعة الاختبارات الأساسية وتوقيتها وحجمها بشكل يلائم خطر الرقابة الذي قدره[1]، مع الأخذ بالحسبان الحاجة إلى تحقيق أهداف المراجعة من خلال كفاءة استخدام الموارد للوصول إلى أفضل أداء للمراجعة .

لذلك سنقوم في هذا المبحث بدراسة المداخل التي يمكن أن تساعد المراجع في تحديد الاختبارات الأساسية ، ودراسة إجراءات تنفيذ الاختبارات الأساسية ، كما سيحدد حجم الاختبارات الأساسية وتوقيت تنفيذها .

ولا شك أن القيام بعملية المراجعة على هذا النحو من شأنه أن يؤدي إلى زيادة كفاءة المراجعة، ويؤدي إلى الارتقاء بجودة عملية المراجعة نفسها من خلال زيادة جودة الرأي الذي يبديه مراجع الحسابات في القوائم المالية موضوع الفحص[2].

فعلى المراجع عند إعداد برنامج المراجعة أن يصمم الاختبارات الأساسية مع مراعاة الإرشادات الآتية [3]:

1ــ تطبيق أهداف مراجعة العمليات على مجموعة العمليات التي يتم اختبارها مثل المبيعات.

2ــ تخصيص وقت وموارد أكبر للمجالات ذات المخاطر العالية في أثناء أداء عملية المراجعة ، وذلك حسبما يتبين للمراجع من دراسته لطبيعة أعمال المنشأة والصناعة التي

[1] الرباعي ، يوسف عبده راشد ، 2006 ،مرجع سابق ، ص 27 .
[2] نور،أحمد محمد ، عبيد،حسين أحمد ، شحاته،السيد شحاته ،2007،مرجع سابق ،ص 102 .
[3] انظر : - حماد،طارق عبد العال ،2004 ،مرجع سابق، ص 110 .
- القباني ، ثناء علي ، 2007،مرجع سابق ، ص 327 .

تنتمي إليها ، وتنفيذ الإجراءات التحليلية، وتقدير مدى احتمال وجود غش، وتقدير المخاطر الضمنية والتقييم المبدئي للرقابة الداخلية (تقدير مخاطر الرقابة) .

3ـ تحديد العناصر الرقابية الرئيسية التي تؤدي إلى تخفيض الخطر الرقابي لكل هدف مراجعة العمليات .

4ـ فيما يخص أرصدة الحسابات المهمة والعمليات ذات الصلة بها فإنها بصفة عامة يجب أن تحظى باهتمام أكبر في المراجعة عن المجالات الأقل أهمية.

5ـ إذا أدى استخدام المراجع الإجراءات التحليلية وتقدير الغش إلى وجود شك في قيام المنشأة بتضخيم المكاسب ، فإنه ينبغي على المراجع تخفيض الحدود الدنيا اللازمة للحكم على الأهمية النسبية للبنود الفردية الواردة في القوائم المالية وكذلك ينبغي على المراجع تركيز اهتمامه في الحصول على أدلة إثبات من المصادر الخارجية أكثر من المصادر الداخلية .

فعندما يلجأ المراجع إلى تصميم الاختبارات الأساسية يتخذ أحد المدخلين الآتيين هما [1]:

1ـ المدخل النوعي لتصميم الاختبارات الأساسية .

2ـ المدخل الكمي لتصميم الاختبارات الأساسية .

ويستطيع المراجع أن يحدد المدخل الذي سيستخدمه في عملية المراجعة ، وذلك حسب طبيعة العملية وتوقيتها ومستوى تقديرات المراجع.

فقد تتوفر مجموعة معينة من إجراءات التدقيق أدلة تدقيق مناسبة لإثباتات معينة ، ولكن ليس لإثباتات أخرى[2].

---

[1] الرباعي ، يوسف عبده راشد ، 2006 ،مرجع سابق ، ص 27 .

[2] "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وأخلاقيات المهنة"،2005،مرجع سابق ، ص 432- 433 .

3-2-1- المدخل النوعي لتصميم الاختبارات الأساسية :

وفقاً للمعيار الدولي رقم / 500 / "أدلة التدقيق" الذي ينص على : (يجب علـــى المـــدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حتى يستطيع التوصل إلى استنتاجات معقولـــة ليبنـــي عليها رأي التدقيق [1]) .

ووفقاً للمعيار الثاني من معايير العمل الميداني الذي ينص على أن على:"المراجع أن يقوم بتجميع إثباتات كافية ومناسبة لتدعيم رأيه في القوائم المالية وإعداد تقريره[2]".

وعليه فإن إجراءات المراجعة المستخدمة قد تختلف عنـــد جمـــع أدلـــة الإثباتـــات ، وإن المراجع يستخدم بصفة أساسية المدخل النوعي.أي في تحديد أنواع الإجراءات التي يـــستخدمها ومتى يستخدمها[3].

فالمدخل النوعي يشير إلى تصميم نوع إجراء المراجعة الذي سيستخدم بغـــرض إجـــراء الاختبارات الأساسية ، وجمع أدلة الإثبات المناسبة [4].

مثلاً في الحالات التي تكون فيها الرقابة الداخلية ضعيفة أو توجد أخطاء عديـــدة أو شـــك لدى المراجع في وجود تقارير مالية احتيالية ، ينبغي على المراجع أن يعطي تركيزاً أقل على دليل الإثبات الداخلي بالمقارنة بدليل الإثبات الخارجي .

وهكذا فإن طبيعة دليل المراجعة تتعدل على أساس تقـــدير المراجـــع الـــذي حـــدد نـــوع الإجراءات[5].

وفي ظل ظروف الرقابة الداخلية الممتازة على المبيعات والمقبوضـــات النقديـــة- فـــإن المراجع مع هذا- قد يأخذ في حسبانه التأكد من حسابات المدينين في تاريخ بيني (فـــي نهايـــة ربع السنة مثلاً) وهو تغير في توقيت إجراءات المراجعة ، وبتطبيـــق إجـــراءات المراجعـــة الأساسية على المدد البينية (ربع السنوية) فإن هذا يسبب فعالية التكلفة ويقلل الوقت الـــلازم بحق نهاية السنة (موسم العمل المكثف للمراجع) وذلك لأعمال مراجعته النهائية [6].

ويمكن أن نستخلص ما سبق أن المدخل النوعي يساعد المراجـــع فـــي تحديـــده طبيعـــة الإجراءات المزمع اســـتخدامها ، وتوقيـــت تنفيـــذها ، أو فـــي تعـــديل طبيعـــة الإجـــراءات وتوقيتهاوذلك بالاتفاق مع ما توصل إليه الرباعي من خلال دراسته[7] .

---

1 المرجع السابق ، ص 431 .

2 القاضي،حسين ، دحدوح ، حسين ،2002، مرجع سابق ، ص 30 .

3 حماد،طارق عبد العال ،2004 ،مرجع سابق، ص 111 .

4 American Institute of Certified Public Accountants(AICPA) , Op. Cit.,p20

5 حماد،طارق عبد العال ،2004 ،مرجع سابق، ص 111 .

6 المرجع السابق ، ص 112 .

7 الرباعي ، يوسف عبده راشد ، 2006 ،مرجع سابق ، ص 28 .

3-2-2- المدخل الكمي لتصميم الاختبارات الأساسية :

نظراً إلى طبيعة عملية المراجعة وما تنطوي عليه من عــدم تأكــد ، والاعتمــاد علــى المراجعة الاختبارية واستخدام الحكم الشخصي فلا يمكن تجاهل المخاطر المتعلقة بها .

إن المخاطر المرتبطة بعملية المراجعة تؤثر في الإجراءات التي يستخدمها مراجع الحــسابات عند القيام بتخطيط عملية المراجعة وتنفيذها وما يترتب على هذه الإجراءات من نتائج[1].

لذلك فإن المراجع يستخدم المدخل الكمي الذي يقوم علــى تقــدير المخــاطر الملازمــة ومخاطر الرقابة ليساعد في تحديد كم الإجراءات الأساسية التــي تــستخدم . وقــد وضــعت المخاطر الملازمة عند مستوى مرتفع ، ومخاطر الرقابة عند أقصى مستوى أو قريبة منه[2].

فالمدخل الكمي يستخدم في تعديل كمية الإجراءات مثلاً : كم عدد حسابات العملاء الــذين فحصوا ؟ وكم عدد الآلات والمعدات التي أضيفت والمستندات الخاصة بهم ؟

وبذلك يحدد مستوى الإجراءات من حيث الحجم أو عدد الأجــزاء أو المفــردات التــي يــتم إخضاعها للتحقق[3].

وفي هذا المدخل يستخدم المراجع معادلة مخاطر المراجعة لاحتــساب النــسبة المئويــة لمخاطر الاكتشاف بوصفها من مدخلات معادلة تحديد حجم العينية اللازمة لأغراض إجــراء الاختبارات الأساسية لتقييم معقولية تأكيدات الإدارة بشأن بنود القوائم المالية[4].

أكدت التطورات الحديثة في مجال مراجعة الحسابات ضرورة الاهتمام بعملية تقييم مراجــع الحسابات لهذه المخاطر عن طريق الاهتمام بإجراءات المراجعة وأساليبها، ومدى قدرة هــذه الإجراءات والأساليب على اكتشاف هذه المخاطر ومحاولة التحكم فيها . ويساعد تقييم أخطار المراجعة على زيادة كفاءة تخطيط عملية المراجعة وتنفيذها، بما يؤدي إلــى زيــادة الكفــاءة المهنية لمراجع الحسابات ، وزيادة جودة خدمات عملية المراجعة بصفة عامة[5] .

أصدر مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكيــة AICPA فــي نــشرة معايير المراجعة(رقم 47)معادلة لمخاطر المراجعة يمكن للمراجع استخدامها وهي:[6]

$$AAR=IRXCRXDR$$

[1] نور،أحمد محمد ، عبيد،حسين أحمد ، شحاته،السيد شحاته ،2007،مرجع سابق ،ص 62 .
[2] القاضي،حسين ، دحدوح ، حسين ،2002، مرجع سابق ، ص 96 .
[3] حماد،طارق عبد العال ،2004 ،مرجع سابق، ص 111 .
[4] الرباعي ، يوسف عبده راشد ، 2006 ،مرجع سابق ، ص 28 .
[5] نور،أحمد محمد ، عبيد،حسين أحمد ، شحاته،السيد شحاته ،2007،مرجع سابق ،ص 62 .
[6] American Institute of Certified Public Accountants(AICPA) , Op. Cit.,p20

إذ :

AAR : المستوى المقبول لمخاطر المراجعة Acceptable Level Of Audit Risk

IR : الخطر الملازم (المتأصل) Inherent Risk

CR : خطر الرقابة Control Risk

DR : خطر الاكتشاف Detection Risk

ويقوم تقدير المخاطر الملازمة IR على أساس دراسة الأعمال وتطبيق الإجراءات التحليلية وتقدير مخاطر الغش ، أما المستوى المقبول لمخاطر المراجعة AAR فإنها توضع عند مستوى منخفض لأنها الأساس لرأي المراجع، أما تقدير مخاطر الرقابة CR فيتم من خلال تقييم تلك العناصر الخاصة بنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بتأكيدات القوائم المالية[1] .

وبوضع ثلاثة من المكونات الأربعة للمعادلة يمكن للمراجع تقدير مخاطر الاكتشاف[2] :

$$DR = \frac{AAR}{IR \times CR}$$

وسنعرض لكل نوع من أنواع هذه المخاطر في الصفحات الآتية :

1ـ الخطر الملازم (المتأصل):

يعرف مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية الخطر الملازم بأنه استعداد رصيد حساب معين أو نوع معين من العمليات للخطأ الذي يكون جوهرياً إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو نوع معين من العمليات ، وذلك مع عدم وجود إجراءات للرقابة الداخلية الخاصة به ، ويكون هنا الخطر في بعض الحسابات أكبر من غيره من الحسابات الأخرى[3] .

كما يعرف هذا النوع من المخاطر بأنه إمكانية قابلية رصيد حساب أو معاملة ما أو مجموعة من أرصدة الحسابات أو المعاملات للتحريف الذي يعدّ وفقاً لمفهوم الأهمية النسبية مادياً بدرجة تؤثر في الحكم الشخصي للشخص المعتاد الذي يستخدم القوائم المالية ، وذلك التحريف يمكن أن يكون مادياً على مستوى رصيد حساب أو معاملة ما أو على مستوى

---

[1] حماد،طارق عبد العال ،2004 ،مرجع سابق، ص 113 .

[2] أرينز، ألفين ، لويك ، جيمس ، 2005 ،مرجع سابق ، ص 333 .

[3] American Institute Of Certified Public Accountants(AICPA) , 1997, "AICPA Professional Standards: SAS No. 47:Audit Risk And Materiality in Conducting an AUDIT ",AU 326, Volume 1 , p259

مجموعة من الأرصدة والمعاملات معاً ، إذا تم تجميع تلك التحريفات بحيث يصبح مجموعها ذا تأثير مادي[1] .

وعلى ذلك يمكن تعريف الخطر الملازم بأنه إمكانية وجود تحريف قد يحدث في نوع معين من العمليات أو عنصر محاسبي بشرط :

1- أن يكون التحريف جوهرياً(له أهمية نسبية).

2- أن لا يكون التحريف مرتبطاً بضعف نظام الرقابة الداخلية .

ويكون هذا التحريف ناشئاً من طبيعة الحساب أو العنصر المعين ، فإذا استنتج المراجع أن هناك احتمالاً لحدوث تحريفات مع تجاهل الرقابة الداخلية سيتوصل إلى رأي مؤداه أن الخطر الطبيعي سيكون كبيراً (يتم تجاهل الرقابة الداخلية عند تحديد الخطر الطبيعي لأنه يتحدد بشكل منفصل في نموذج خطر المراجعة ويسمى خطر الرقابة)[2].

2- خطر الرقابة:

يتعلق العنصر الثاني من عناصر خطر المراجعة بإجراءات الرقابة الداخلية (خطر الرقابة) ، ويعرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين خطر الرقابة بأنه:" الخطر الناتج عن حدوث خطأ في أحد الأرصدة ، أو في نوع معين من العمليات الذي قد يكون جوهرياً إذا اجتمع مع خطأ في أرصدة أخرى ، أو نوع آخر من العمليات ، ولا يمكن منعه أو اكتشافه في وقت مناسب عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية"[3].

فمخاطر الرقابة الداخلية هي احتمال عدم تمكن عناصر الرقابة الداخلية من منع – في الوقت المناسب- ما قد يحدث أو يوجد في القوائم المالية من تحريفات (أخطاء أو غش) أو اكتشافه وتصحيحه التي قد تكون مادية على مستوى رصيد حساب أو معاملة ما ، أو عند تجميع التحريفات في الأرصدة والمعاملات فإنها تشكل في مجموعها تحريفاً مادياً.[4]

إذاً يمكن تعريف خطر الرقابة الداخلية بأنه: "خطر إخفاق نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء التي قد توجد في رصيد معين أو في عملية معينة" .

وهذا النوع من المخاطر كسابقه لا يتوقف على مراجع الحسابات ، بل يعتمد على الشركة محل المراجعة إذ إن تصميم نظام الرقابة الداخلية يكون من اختصاص الشركة محل

1 International Federation Of Accountants (IFAC), 1999, "Handbook", IFAC, New York ,p127.

2 Arens, Alvin A., Hider, Randal J., Beasley ,Mark S. ,2006 ,Op .Cit P246.

3 American Institute Of Certified Public Accountants(AICPA) , 1997, "AICPA Professional Standards: SAS No. 47:Audit Risk And Materiality in Conducting an AUDIT ",AU 326, Volume 1 , p259 .

4 الرباعي ، يوسف عبده راشد ، 2006 ،مرجع سابق ، ص 33 .

المراجعة، إلا أن وجود هذا النظام يكون مهماً لمراجع الحسابات الذي يقــوم بتقــديم بعــض المقترحات والتوصيات لتحسين النظام ،الذي يؤثر في عمليات المراجعة في الأوقات القادمة[1].

فعلى المراجع أن يقوم بمجموعة من الإجراءات التي تساعد على تحديد خطر الرقابة التي هي:[2]

1ـ تحديد المخاطر طيلة عملية الحصول على فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك عناصر الرقابة الخاصة بذلك التي تتعلق بالمخاطر ، ومن خلال اعتبار فئات المعاملات وأرصدة الحــسابات والإفصاحات في البيانات المالية .

2ـ ربط المخاطر المحددة مع الأخطاء التي قد تحدث عند مستوى الإثبات .

3ـ اعتبار هل المخاطر كبيرة بحيث تؤدي إلى خطأ جوهري في البيانات المالية .

4ـ اعتبار احتمال أن ينجم عن المخاطر خطأ جوهري في البيانات المالية .

كما أن هناك مجموعة من العناصر الخاصة التي تؤثر في تقييم الرقابة الداخلية تتمثــل تلــك العناصر في الآتي[3]:

1ـ النزاهة والقيم الأخلاقية

2ـ الالتزام بالكفاية

3ـ مشاركة المسؤولين عن الحوكمة

4ـ فلسفة الإدارة ونمط التشغيل

5ـ الهيكل التنظيمي

6ـ تخصيص السلطة والمسؤولية .

---

[1] Arens, Alvin A., Hider, Randal J., Beasley ,Mark S. ,2006 ,Op .Cit P286.

[2] "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وأخلاقيات المهنة"،2005،مرجع سابق ، ص 376 .

[3] لطفي،أمين السيد أحمد ، 2007 ،مرجع سابق، ص266.

3ـ خطر الاكتشاف:

يتعلق العنصر الثالث من عناصر خطر المراجعة بمدى فاعلية إجراءات المراجعــة فــي اكتشاف الأخطاء ، فقد عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين خطر الاكتــشاف بأنــه هو[1]:

(الخطر الناتج من أن إجراءات المراجعة قد تؤدي بمراجع الحسابات إلى نتيجة مؤداها عــدم وجود خطأ في أحد الأرصدة أو نوع معين من العمليات ؛ في الوقت الذي يكون فيه هنا الخطأ موجوداً ، ويكون جوهرياً إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو فــي نــوع آخــر مــن العمليات).

فخطر الاكتشاف هو خطر ألا تكتشف إجراءات المراجعة الجوهرية التحريف الذي يوجــد في رصيد حساب ، أو فئة من العمليات [2].

يوجد أمران يتعلقان بخطر الاكتشاف بشكل أساسي [3]:

أولاً : تتوقف قيمة هذا الخطر على الخطر الملازم ، وخطر الرقابة والمستوى المقبــول مــن خطر المراجعة وفقاً للمعادلة المذكورة سابقاً .

$$DR=\frac{AAR}{IR \times CR}$$

ثانياً : يحدد هذا الخطر حجم الأدلة الأساسية التي يخطط المراجع لجمعها، حيث تتناسب هــذه الأدلة عكسياً مع حجم الاكتشاف .

وبناءً على ما سبق فإن هذا النوع من الخطر يتوقف على إجراءات المراجعــة وتطبيقهــا، وهو يعكس عدم تأكد المراجع من عملية المراجعة بشكل كامل، لأنه لم يقم بالفحص الــشامل للعمليات ، وحتى في حالة قيام مراجع الحسابات بالفحص الشامل فقــد يكــون هــذا الخطــر موجوداً ومرافقاً لإجراءات الفحص .

وتنجم حالة عدم التأكد من استخدام مراجع الحسابات لإجراءات غير ملائمة ، أو بــسبب عدم تطبيق الإجراءات بطريقة سليمة فخطر الاكتشاف ينشأ من أحد العنصرين الآتيين [4]:

[1] الرباعي ، يوسف عبده راشد ، 2006 ،مرجع سابق ، ص 34 .
[2] القاضي،حسين ، دحدوح ، حسين ،2002، ص 100 .
[3] أرينز، ألفين ، لويك ، جيمس ، 2005 ،مرجع سابق ، ص 334.
[4] نور،أحمد محمد ، عبيد،حسين أحمد ، شحاته،السيد شحاته ،2007،مرجع سابق ، ص 72 .

الأول : المخاطر الناتجة عن إخفاق إجراءات المراجعة التحليلية في اكتشاف الأخطاء التـــي لا يتم منعها أو اكتشافها عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية ، ويسمى خطر المراجعة التحليلية.

الثاني : المخاطر المتعلقة بالقبول غير الصحيح لنتائج الاختبارات التفصيلية في الوقت الـــذي يكون هناك خطأ جوهري يوجب رفض هذه النتائج ولم يتم اكتشافه عـــن طريـــق إجـــراءات الرقابة الداخلية وإجراءات المراجعة التحليلية وغيرها من إجـــراءات المراجعـــة الملائمـــة ، ويسمى بخطر المراجعة التفصيلية .

ووفقاً لاستراتيجية الاختبارات الأساسية المباشرة يجب وضع مخـــاطر الاكتـــشاف عنـــد مستوى منخفض ، أو منخفض جداً ، ولبلوغ هذا المستوى بعد إتمام المراجعة هنـــاك ثـــلاث تقنيات أساسية يمكن استخدام إحداها أو جميعها للوصول إلى ذلك وهي [1]:

1ــ تنفيذ الإجراءات الأساسية في تاريخ قريب من نهاية السنة المالية بدلاً مـــن تنفيـــذها فـــي تاريخ بيني خلال السنة .

2ــ استخدام الاختبارات الأساسية للتفاصيل بدلاً من الإجراءات التحليلية .

3ــ ضرورة استخدام حجم عينة أكبر عند اتباع أسلوب المعاينة لبلـــوغ مـــستوى مـــنخفض لمخاطر الاكتشاف.

بعد دراسة الأخطار السابقة يمكن القول إن خطر الاكتشاف يختلف عن كـــل مـــن خطـــر الرقابة والخطر الملازم من حيث [2]:

1ــ إن الخطر الملازم وخطر الرقابة يختلفان عن خطر الاكتشاف في أن هذين النوعين مـــن الأخطار قد توجد في القوائم المالية نتيجة طبيعة الحسابات ومـــدى قـــوة أو ضـــعف الرقابـــة الداخلية، في حين خطر الاكتشاف يمكن إرجاعه إلى إجراءات المراجعة التي يقوم بها مراجع الحسابات ويمكن التأثير فيه عن طريقها .

2ــ لا بد أن يقوم مراجع الحسابات بالجهد الضروري والملائم لتقييم خطر الرقابـــة والخطـــر الملازم ، وأن يكون هناك أساس مناسب لتحديد قيمتها، في حين يعتمد خطر الاكتشاف الـــذي يقبله مراجع الحسابات عند تخطيط عملية المراجعة على مستوى الجهد المبـــذول مـــن قبـــل المراجع لاكتشاف الأخطاء ، وكذلك على نتيجة تقييمه للخطر الملازم وخطر الرقابة .

3ــ إن هناك علاقة عكسية بين خطر الاكتشاف وكلٍّ من الخطر الملازم وخطر الرقابة فكلما انخفضت درجة تقدير الخطر الملازم وخطر الرقابة التي يعتقد مراجع الحـــسابات بوجودهمـــا

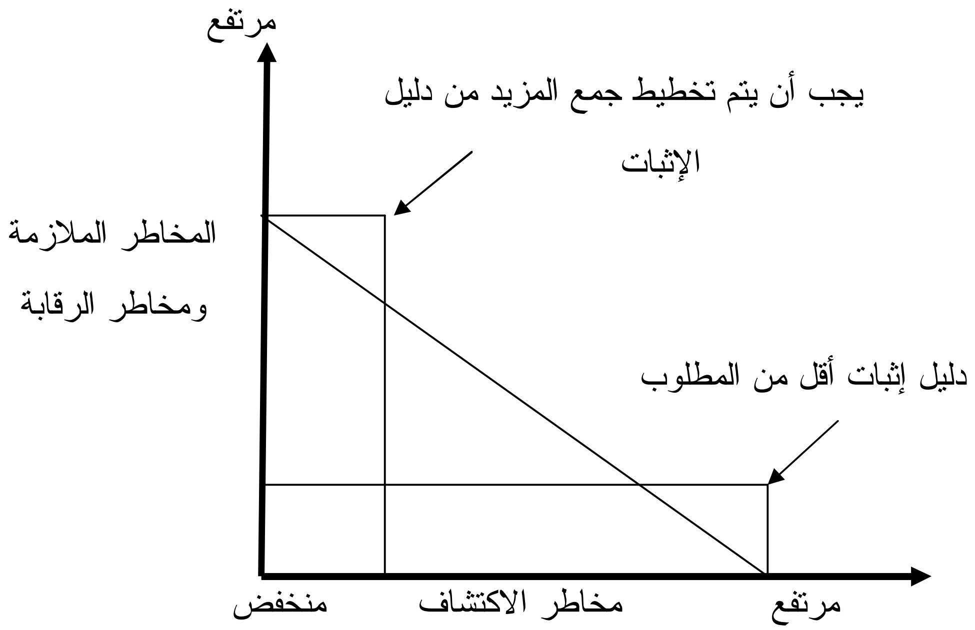
---

[1] الرباعي ، يوسف عبده راشد ، 2006 ،مرجع سابق ، ص 34 .

[2] International Federation Of Accountants (IFAC), 1999,Op. Cit., p127 .

في القوائم المالية زاد خطر الاكتشاف الذي يتحمله مراجع الحسابات ؛ وذلك في حالـــة ثبـــات خطر المراجعة طبقاً للنموذج الذي قدمه AICPA .

ويمثل الشكل الآتي العلاقة بين المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف.



الشكل(9):العلاقة بين المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف [1]

---

[1] لطفي،أمين السيد أحمد ، 2007 ،مرجع سابق، ص 244 .

4ــ المستوى المقبول لمخاطر المراجعة Acceptable Level Of Audit Risk :

تمثل مخاطر المراجعة مخاطر إعطاء المراجع رأي مراجعة غير ملائم ، حيث يعد تقرير مراجعة نظيفاً دون تحفظات ، في حين تكون القوائم المالية محرفة جوهرياً[1].

ويعرف مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية خطر المراجعة بأنــه[2]: (الخطر الذي يؤدي إلى إخفاق مراجع الحسابات دون أن يدري بالتحفظ فـــي تقريــره عنـــدما يوجد خطأ جوهري في القوائم المالية).

ويعدّ خطر المراجعة الذي يمكن قبوله قياساً إلى مدى رغبة المراجع فـــي قبـــول وجـــود تحريف جوهري في ضوء الأهمية النسبية بالقوائم المالية بعد انتهاء المراجعة وإصدار تقريـــر نظيف . ويعبر Loebbecke & Arens عن المستوى المقبول لمخاطر المراجعة بأنه:" مقياس لمدى قبول المراجع بعد إتمام عملية المراجعة للتحريف المحتمل في القوائم المالية وإبداء رأي غير متحفظ بصددها"[3] .

وعندما يقرر المراجع مستوى منخفضاً من خطر المراجعة الذي يمكن قبوله، فـــإن ذلـــك يعني أن المراجع يرغب في أن يكون متأكداً بشكل أكبر من عدم وجود تحريف جوهري فـــي القوائم المالية [4].

ولا يعدّ التأكد من دقة القوائم المالية أمراً عملياً من الوجهة الاقتصادية ، فهو يحمـــل فـــي طياته مجموعة من التكاليف والمنافع التي تفرض على المراجع أن يقوم بتحليلها لها للاختيـــار بين زيادة الخطر المقبول أو تخفيضه ، وهذه المنافع والتكاليف هي[5] :

- المنافع من قبول مستوى خطر مراجعة منخفض تتمثل في :

1ــ وفورات التكلفة الناتجة عن تجنب الخسائر والتعويضات التي قد يتعرض لها المراجع .

2ــ تفادي الخسائر غير المباشرة من تشوه سمعته .

3ــ زيادة محتملة في إيرادات أتعاب المراجعة الناتجة من زيادة الطلب على خدمات المراجع؛ بسبب ازدهار سمعته ومكانته لدى عملائه بصفة خاصة ، وفي مجتمع الأعمال بصفة عامة .

---

[1] نور،أحمد محمد ، عبيد،حسين أحمد ، شحاته،السيد شحاته ،2007،مرجع سابق ،ص 66 .

[2] الرباعي ، يوسف عبده راشد ، 2006 ،مرجع سابق ، ص 29 .

[3] Arens , Alvin A. & James K. Loebbecke ,1997 , "Auditing: An Integrated Approach", 7th ed.,Prentice – Hall , Inc., New Jersey ,U.S.A,p218 .

[4] القاضي،حسين ، دحدوح ، حسين ،2002،مرجع سابق ، ص 95 .

[5] انظر:- Arens , Alvin A. & James K. Loebbecke ,1997 ,Op. Cit., p218

- الرباعي ، يوسف عبده راشد ، 2006 ،مرجع سابق ، ص 29 .

- تكاليف قبول خطر مراجعة منخفض تتمثل في :

1ـــ تكاليف القيام باختبارات إضافية ومن ثم التوسع بالاختبارات الأساسية .

2ـــ بذل جهود أكبر لبلوغ ذلك المستوى من خطر المراجعة .

- المنافع من قبول خطر مراجعة مرتفع تتمثل في :

1ـــ وفورات في تكلفة عملية المراجعة نتيجة القيام باختبارات أقل .

2ـــ زيادة محتملة في أتعاب عملية المراجعة الناتجة من قبول أعمال جديدة .

- تكاليف قبول خطر مراجعة مرتفع تتمثل في :

1ـــ الجزاءات القانونية المحتمل أن تتعرض لها منشأة المراجعة المسؤولة عن عملية المراجعة.

2ـــ الانخفاض في شهرة هذه المنشأة وانخفاض عدد العملاء .

فعلى المراجع المفاضلة بين هذه المنافع والتكاليف ليصل إلى القرار الاقتصادي الحكيم.

ويعدّ المستوى المقبول لخطر المراجعة أمراً مرغوباً فيه، إذ إنّ هناك مجموعة من الوسائل التي يستخدمها الممارسون لتقدير خطر المراجعة الممكن قبوله وهي[1]:

1ـــ درجة اعتماد المستخدمين الخارجيين على القوائم المالية .

2ـــ احتمال وجود صعوبات مالية لدى العميل بعد إصدار تقرير المراجعة .

3ـــ أمانة الإدارة .

4- حجم العميل .

5- توزيع الملكية.

6- طبيعة وقيمة الالتزام.

7- موقف السيولة.

8- الأرباح والخسائر بالسنوات السابقة.

9- وسائل النمو التمويلي .

10- طبيعة العمليات التشغيلية لدى العميل.

11- جدارة الإدارة.

[1] أرينز، ألفين ، لويك ، جيمس ، 2005 ،مرجع سابق ، ص 336 .

ومن وجهة نظر الباحثة أن وجود مدخلين لهذه الاستراتيجية بطرائقها المذكورة أعـــلاه لا يمكن أن يثمر ويعطي مردوده لتستكمل الصورة إلا بعد أن نعرج على الأساليب التـــي يمكـــن اتباعها في تطبيق هذه الاستراتيجية ، وهذا ما سنتناوله في بحثنا الآتي .

المبحث الثالث

وسائل تطبيق استراتيجية الاختبارات الأساسية

أوضحنا سابقاً بأن هدف المراجعة هو التأكد من عدالة البيانات المسجلة بالـدفاتر والـسجلات المحاسبية والحصول على رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية موضـوع الفحـص، وعن نتيجة أعمال المنشاة محل المراجعة وتدفقاته النقدية ومركزه المـالي . ولكـي يـستطيع مراجع الحسابات إبداء الرأي يجب أن تتوافر له أدلة وقرائن تمكنه من ذلك ، فالدليل هـو أي معلومة يستخدمها المراجع لتحديد هل المعلومات التي تمت مراجعتها معدة حـسب المقيـاس المحدد؟ وتختلف الدلالة اختلافاً كبيراً في مدى إقناعها للمراجع أن القوائم المالية معدة حـسب المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً ، ويشمل الدليل على معلومات موثوق بها[1].

وعرض آخرون الدليل على أنه: (يمثل الحقائق كلها التي تقدم لعقل الإنسان لتمكينه مـن اتخاذ قرار معين في موضوع جدلي) [2].

فالدليل إذاً هو استنباط الفرد مجموعة من الحقائق التي تساعده في تكوين الاعتقاد الـسليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية.

أكدت معايير المراجعة الأمريكية الصادرة عن مجمع المحاسـبين الأمـريكيين(AICPA) على أهمية توافر الأدلة، وذلك في المعيار الثالث من معايير العمل الميداني الذي جاء فيـه[3]: (يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة –عن طريق الفحص والملاحظـة الشخـصية والاستفسارات والمصادقات– بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي في القـوائم الماليـة الخاضعة لعملية المراجعة) .

وكذلك فإن معايير المراجعة الدولية خصصت المعيار رقم 500 أدلة التدقيق، وقد أوصت المراجع بالحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حتى يـستطيع التوصـل إلـى اسـتنتاجات معقولة ليبني عليها رأيه [4].

فحتى يصل المراجع إلى جودة دليل الإثبات يجب أن يتمتع بمجموعة من الـصفات التـي هي [1]:

---

1 Arens, Alvin A., Hider, Randal J., Beasley ,Mark S. ,2006 ,Op .Cit. P162 .

2 خولاني ،زاهر رضا، 2008،"إمكانية تطبيق مدخل استراتيجية مخاطر الأعمال في مراجعة الحسابات في سورية "، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق ، ص 90 .

3 American Institute Of Certified Public Accountants(AICPA) , 1987, "Codification of Statement On Audit Standards ",AICPA, New York ,p7 .

4 "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وأخلاقيات المهنة"،2005،مرجع سابق ،ص 431 .

1ــ الكفاية .

2ــ الملاءمة .

3ــ المناسبة لهدف المراجعة .

4ــ التوقيت المناسب للحصول على الدليل .

ــ أما مفهوم كفاية الأدلة فيقوم على أساس القياس الكمي ؛ أي مقدار الأدلة الضروري لتدعيم رأي المراجع أو حجمها ؛ وهذا يعني وجود علاقة بين كفاية الأدلة وبين كمياتها ودرجة تنوعها .

وهناك عدد من العوامل تحدد حجم العينة الملائم في المراجعة ، ويتمثل العامل الأكثر أهمية في: توقعات المراجع عن التحريفات ، وفعالية الرقابة الداخلية للعميل .

ــ وأما مفهوم ملاءمة الأدلة فيعني صلاحية الدليل وجدارته في مساعدة المراجع في استنتاج رأي منطقي عن العنصر المراد إثباته ؛ أي يقوم على أساس القياس النوعي فيحدد مدى الاعتماد على الأدلة في الحكم على عدالة القوائم المالية.

وتتعلق ملاءمة الأدلة فقط بإجراءات المراجعة التي يتم اختيارها،ويمكن تحسين الملاءمة عن طريق اختيار إجراءات المراجعة التي تحتوي على واحد أو أكثر من الخصائص الخمس لصلاحية الأدلة المرتفعة الجودة الآتية :

استقلال المصدر، و فعالية الرقابة الداخلية، والمعرفة المباشرة للمراجع، ودرجة تأهيل الأفراد الذين يقدمون المعلومات، ودرجة الموضوعية .

ــ وإن مناسبة الأدلة لهدف المراجعة تعني أن تتعلق الأدلة أو تتناسب مع هدف المراجعة الذي يقوم المراجع باختياره حتى يمكن أن يتحقق الاقتناع منها .

ويجب تحديد المناسبة فقط في ضوء أهداف المراجعة المحددة إذ يمكن أن تتناسب الأدلة مع أحد أهداف المراجعة، ولا تتناسب مع هدف آخر لها.

ــ أمّا توقيت الحصول على الدليل فيعبرّ عن المدة التي تم فيها جمع الأدلة أو المدة التي تغطيها المراجعة .

---

[1] أنظر :- لطفي،أمين السيد أحمد ، 2007 ،مرجع سابق، ص371– 372 .
- أرينز، ألفين ، لويك ، جيمس ، 2005 ،مرجع سابق ، ص 341- 344 .
- القاضي،حسين ، دحدوح ، حسين ،2002،مرجع سابق ، ص 291- 293 .
- القباني ، ثناء علي ، 2007،مرجع سابق ، ص 107- 110 .

وتكون الأدلة أكثر إقناعاً لحسابات الميزانية عندما يتم التوصل إليها في تاريخ قريب من إعداد الميزانية [قدر الإمكان] .

أما فيما يتعلق بحسابات قائمة الدخل، فستكون الأدلة أكثر إقناعاً، إذا سُحبت عينة من المدة المحاسبية بالكامل التي تتم المراجعة عنها، وليس من أحد أجزاء هذه المدة.

وبناءً على ما سبق يعدّ تحديد أشكال الأدلة وكمياتها الواجب تجميعها حتى يكون المراجع مقتنعاً بصحة القوائم المالية من أهم القرارات .

ويمكن تقسيم قرارات المراجع بشأن تجميع الأدلة إلى أربعة قرارات جزئية [1]:

ـ ما إجراء المراجعة الواجب استخدامه .

ـ ما حجم الاختبارات الواجب تحديده لكل إجراء .

ـ ما العناصر التي سيتم اختيارها .

ـ متى يتم تنفيذ الإجراء .

3-3-1-إجراءات المراجعة :

هي تعليمات تفصيلية لتجميع أدلة المراجعة في وقت معين خلال عملية المراجعة [2].

وعند تحديد إجراءات المراجعة التي سوف يستخدمها المراجع فإنه يختار واحداً من مجموعات أدلة المراجعة التي يطلق عليها أشكال الأدلة .

وقد ذكرنا سابقاً أن مجمع المحاسبين القانونين أشار في المعيار الثالث من معايير العمل الميداني إلى أهمية جمع أدلة المراجعة ، وذكروا أن هناك أربعة إجراءات أساسية ، وهي[3] :

1ـ الفحص 2ـ الملاحظة 3ـ المصادقات 4ـ الاستفسارات

أما معايير المراجعة الدولية فقد صنفت إجراءات المراجعة للحصول على الدليل إلى[4] :

1ـ معاينة السجلات أو المستندات 2ـ معاينة الأصول الملموسة 3ـ المراقبة 4ـ الاستفسار 5- المصادقة 6ـ إعادة الاحتساب 7ـ إعادة الأداء 8ـ الإجراءات التحليلية .

أما Taylor & William فذهبوا إلى تصنيف أشكال الأدلة تبعاً للمصادر التي يمكن الحصول عليها إلى [5]:

---

[1] انظر:- القباني ، ثناء علي ، 2007،مرجع سابق ، ص 104

- أرينز، ألفين ، لويك ، جيمس ، 2005 ،مرجع سابق ، ص 239 .

- Arens, Alvin A., Hider, Randal J., Beasley ,Mark S. ,2006 ,Op .Cit., p164.

[2] Braiotta ,Louis ,Op.Cit,p280 .

[3] Ibid , p7.

[4] أرينز، ألفين ، لويك ، جيمس ، 2005 ،مرجع سابق ، ص 437- 440 .

[5] Taylor , Donald h. & G. William Glezen , 1997,Op. Cit., p386 .

1ـ إثباتات يتم تكوينها بعمليات مسيطر عليها بدرجة كبيرة من قبل المراجع .

2ـ إثباتات يتم تكوينها بعمليات مسيطر عليها بدرجة كبيرة من قبل الإدارة .

3ـ إثباتات تُكوّن بعمليات مسيطر عليها بدرجة كبيرة من قبل أطراف ثالثة .

وذهب آخرون إلى تصنيف أشكال المراجعة إلى ستة أشكال ، وهي[1] :

1- أدلة مادية-2-أدلة يتم الحصول عليها من خلال التأكيد-3- أدلة وثائقية أو مستندية

4- أدلة رياضية-5- أدلة تحليلية-6- أدلة مأخوذة من الإشاعات .

تعددت التصنيفات التي تناولت أشكال أدلة المراجعة، ولكن يمكن جمعها في سبعة أشكال من خلال التصنيف الآتي :

1ـ الفحص الفعلي .

2ـ المصادقات .

3ـ التوثيق .

4ـ الملاحظات .

5ـ توجيه الأسئلة للعميل .

6ـ إعادة العمليات الحسابية وإعادة الأداء .

7ـ الإجراءات التحليلية .

1ـ الفحص الفعلي :

وهو يعني فحص أوعد الأصول الملموسة ، وفي المعتاد ما يتعلق هذا بالأصول الملموسة كالمخزون والنقدية ولكنه قابل للتطبيق على كل من الأسهم ،وأوراق الدفع، والمدينين ، ويشير إليه بعضهم باسم الجرد[2].

ويجب عند إجراء المراجعة التمييز بين الفحص الفعلي لأصول ثابتة (مثل الأوراق المالية القابلة للتداول بالأسواق والنقدية)، وبين فحص المستندات (مثل الشيكات الملغاة ومستندات البيع) ، فإذا كان العنصر الذي يُفحص مثل فواتير البيع يُجرّى دون فحص قيمته لم يعد بمعنى الفحص الفعلي بل يطلق على هذا الفحص دليل التوثيق[3].

[1] حماد،طارق عبد العال ،2004 ،مرجع سابق، ص 251 .

[2] Braiotta ,Louis ,Op.Cit.,p168 .

[3] توماس ،وليم ،هنكي ،أمرسون ،2006،مرجع سابق ، ص 319 .

ولكن في الوقت نفسه لا يستطيع المراجع أن يعتمد على الفحص الفعلي كدليل كافٍ للتحقيق من أن الأصل موجود ومملوك للمشروع (هدف الحقوق والالتزامات) ، وفي كثير من الأحيان لا يكون المراجع مؤهلاً للحكم على نوعية الأصل أو مقدار استهلاكه (هدف صافي القيمة المحققة) ، ولا يمكن تحديد التقييم المناسب للقوائم المالية من خلال الفحص الفعلي بمفرده (هدف الدقة)[1] .

2ـ المصادقات:

إن المصادقة التي هي نوع محدد من الاستفسار هي عملية الحصول على إقرار بالمعلومات، أو بوضع قائمة مباشرة من طرف آخر[2] .

إذاً فالمصادقات تمثل ردّاً كتابياً أو شفوياً من طرف ثالث محايد (خارج المشروع) للتحقق من دقة المعلومات التي يطلبها المراجع [3].

ونظراً إلى أنّه يتم الحصول على المصادقات من مصدر مستقل عن المراجع ، ينظر إليها على أنها دليل قوي ويتم استخدامه كثيراً بواسطة المراجعين.

ــ وقد قسمت المصادقات من زاوية طريقة الرد على المصادقة إلى ثلاثة أنواع[4] :

– المصادقةالإيجابيةالتي تتطلب بعض المعلومات،وتشمل المصادقةالايجابية معلومات مكتوبة.

– المصادقة السلبية

كما قسمت المصادقات من زاوية مصادرها إلى نوعين ، وهما [5]:

المصادقات الخارجية والمصادقات الداخلية.

وحتى يمكن للمشروع اعتبار المصادقات دليلاً يعتمد عليه ، يجب أن يراقب المراجع هذا النوع من الأدلة منذ الإعداد حتى استلام الاستجابات . فإذا تحكم العميل في إعداد المصادقات وإرسالها بالبريد وتلقى الاستجابات ، سيفقد المراجع القدرة على الرقابة والتحكم فيها ، ولن تكون المصادقات دليلاً محايداً ، ومن ثم ستنخفض درجة الاعتماد عليها.

---

[1] Taylor , Donald h. & G. William Glezen , 2000, " auditing : an assertions approach",8th ed. , John Wiley & Sons , New York ,p181- 182 .

[2] توماس ،وليم ،هنكي ،أمرسون ،2006،مرجع سابق ، ص 323 .

[3] القاضي،حسين ، دحدوح ، حسين ،2002، مرجع سابق ، ص 308 .

[4] انظر : - أرينز، ألفين ، لويك ، جيمس ، 2005 ،مرجع سابق ، ص 346- 348 .
- القباني ، ثناء علي ، 2007،مرجع سابق ، ص 113- 115 .
- لطفي،أمين السيد أحمد ، 2007 ،مرجع سابق،ص 391- 393 .

[5] انظر : - الرباعي ، يوسف عبده راشد ، 2006 ،مرجع سابق ، ص 41 – 43 .
- "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وأخلاقيات المهنة"،2005،مرجع سابق ،ص 449- 451 .

3ـ التوثيق Documentation:

وهي عملية فحص المستندات والسجلات الخاصة بالمشروع موضوع المراجعة من قبل المراجع ، والذي يقوم بمراجعتها بغرض التحقق من المعلومات الموجودة في القوائم المالية وأنها تتطابق مع الواقع ، وبغرض التأكد من دقة سجلات العميل عن العمليات المالية.
ويقوم المراجع بفحص السجلات كلها لتي يستخدمها العميل لتقديم المعلومات التي تشير إلى أن أداء العميل قد تم في صورة منظمة[1] .

ويوجد هذا النوع من الأدلة بكثرة لدى العميل ، وذلك لأن كل عملية تكون مؤيدة بمستند واحد على الأقل ، ومع تعدد عمليات الشركة وتنوعها تكثر المستندات،ومن ثم تكثر الأدلة[2] .

ويمكن تبويب المستندات إلى نوعين: داخلية أو خارجية[3].

ويوفر التوثيق أدلة تدقيق على درجات متباينة من الموثوقية ، ويعتمد ذلك على طبيعتها ومصدرها[4].

تشكل عملية التوثيق جزءاً لا يتجزأ مما يسمى مسار المراجعة Audit trail الذي يتكون من تيار من الأدلة التي تمكن المراجع من تتبع المعاملات والأحداث، وذلك عن طريق اتباع أحد اتجاهين، إما من المصدر إلى دفتر الأستاذ ، أو العكس ، ويسميان التتبع Tracingوالتأييد المستندي Vouching[5] .

ويؤيد التتبع Tracing هدف الاكتمال ، ويقوم على تتبع معاملة أو حدث ما منذ نشأته إلى حساب الأستاذ المناسب .

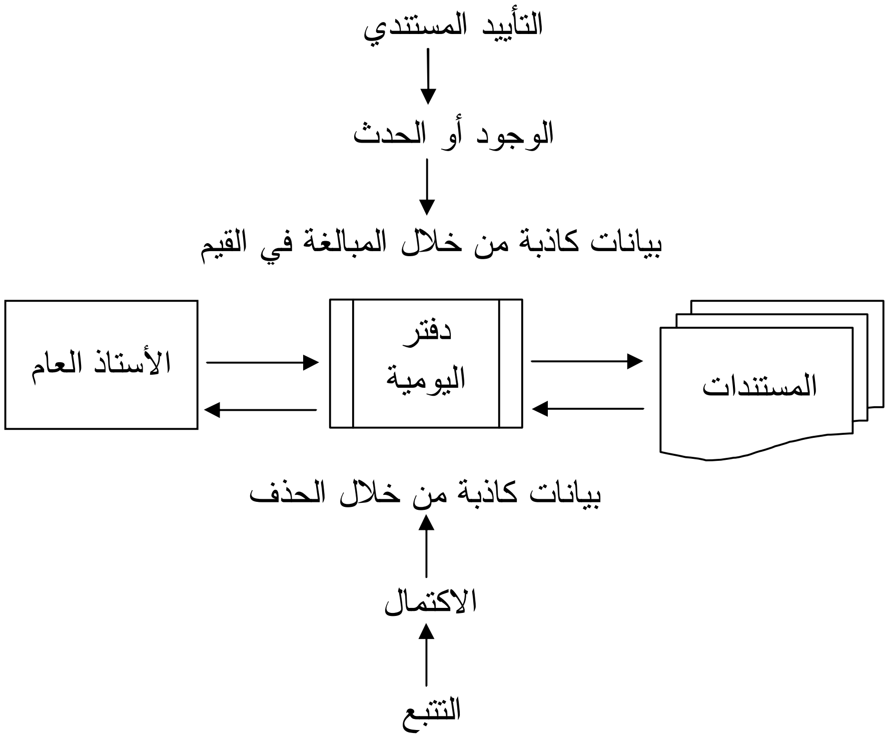
أما التأييد المستندي Vouching فيدعم هدف الوجود ، ويتضمن متابعة قيد ما من حساب الأستاذ إلى نشأة المعاملة أو الحدث ويمثل الشكل التالي عملية التوثيق .

---

1 Arens , Alvin A. , Elder , Randal J. , Beasley ,Mark S . , 2005 , "Auditing and Assurance Services ", 10th ed., Prentice – Hall , Inc., New Jersey ,U.S.A, p184 .

2 القباني ، ثناء علي ، 2007،مرجع سابق ، ص 114 .
3 أرينز، ألفين ، لويك ، جيمس ، 2005 ،مرجع سابق ، ص 248 .
4 "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وأخلاقيات المهنة"،2005،مرجع سابق ،ص 437 .
5 حماد،طارق عبد العال ،2004 ،مرجع سابق، ص 255- 257 .

الشكل(10):عملية التوثيق وهي عملية ذات اتجاهين[1]



وفي مجال التشغيل الالكتروني تكون المستندات مخرجين الكمبيوتر ، وكمثال تستخدم بعض الشركات وسائل التشغيل الالكتروني لتحويل البيانات إلى الشكل الالكتروني . كما تستخدم بعض الشركات نظم التشغيل الالكتروني لتحويل المستندات التقليدية إلى الشكل الالكتروني التخزين والاسترجاع ، وهنا لا يوجد التوثيق التقليدي ، وقد أوضحت أن المعلومات المقيدة الكترونياً مقبولة وتعدّ من الأدلة الموضوعية [2].

4ـ الملاحظات Observation :

توجد طوال مدة المراجعة فرص أمام المراجع ليشاهد ويسمع ويقيّم الأمور على مدى واسع، حيث تتكون الملاحظة أو المراقبة – كما يشير إليها بعضهم– من مشاهدة عملية أو إجراء يؤدى من قبل آخرين[3]. وتشمل الأمثلة على ذلك جرد المخزون من قبل موظفي المنشأة ومراقبة أداء نشاطات الرقابة، وقد يتفقد المراجع مصنع المشروع للوصول إلى انطباع عام

---

[1] المرجع السابق ، ص 257

[2] توماس ،وليم ،هنكي ،أمرسون ،2006،مرجع سابق ، ص 322 .

[3] لطفي،أمين السيد أحمد ، 2007 ،مرجع سابق،ص 381 .

عبر إمكانيات العميل ، ويلاحظ هل بعض الأصول متقادمة ؟ و يلاحظ الأفراد القائمون بالأعمال المحاسبية لتحديد هل الفرد المخصص بأداء عملية يقوم بها فعلاً [1]؟

توفر الملاحظة أدلة تدقيق بشأن أداء عملية أو إجراء ، ولكنها محدودة بالمدة الزمنية التي تمت فيها الملاحظة، وكذلك بحقيقة أن إجراء الملاحظة قد يؤثر في كيفية أداء العملية أو الإجراء ، وذلك لأن الشخص الذي يقوم المراجع بملاحظة أعماله على علم بحضور المراجع مسبقاً ، لذلك فمن النادر أن تكون الملاحظة كافية، ومع ذلك تعدّ الملاحظة أمراً مفيداً في معظم أجزاء المراجعة إذا ترافقت مع إجراء آخر من إجراءات المراجعة [2].

5ـ توجيه الأسئلة للعميل Inquiries Of The Client :

يتضمن الاستفسار البحث عن معلومات من أشخاص ذوي معرفة ؛ سواء من داخل المنشأة أو من خارجها ويمثل الحصول على معلومات مكتوبة أو شفوية من العميل بالرد على أسئلة محددة في أثناء عملية المراجعة [3].

فالاستفسار هو إجراء تدقيق يستخدم على نطاق واسع في أثناء التدقيق ، وكثيراً ما يكون مكملاً لأداء إجراءات تدقيق أخرى . وقد تتراوح الاستفسارات من استفسارات رسمية كتابية إلى استفسارات غير رسمية شفوية[4] .

وإن تقييم الاستجابات للاستفسارات جزء لا يتجزأ من عملية الاستفسار ، فالردود على الاستفسار قد تزود المراجع بمعلومات لم يتم تشغيلها سابقاً ، أو قد يوفر لهم أدلة إثبات مراجعة مدعمة، وبشكل بديل فإن الإجابات قد توفر معلومات تختلف جوهرياً عن المعلومات الأخرى التي حصل عليها المراجع . على سبيل المثال المعلومات المرتبطة باحتمال تخطي الإدارة للرقابة الداخلية . وفي بعض الحالات فإن الإجابات عن الاستفسار توفر أساساً للمراجع لتعديل إجراءات مراجعة إضافية [5]أو أدائها .

ويجب أن لا ننسى أن نتيجة الاستفسار يتم التوصل إليها في الغالب من مصدر غير محايد، ويمكن أن يوجد بها تحيز لصالح العميل ، وعلى ذلك إذا أراد المراجع الحصول على معلومات من خلال السؤال يجب أن يحصل على أدلة بأساليب أخرى ، وكمثال إذا أراد

[1] أرينز، ألفين ، لويك ، جيمس ، 2005 ،مرجع سابق ، ص 249 .
[2] القباني ، ثناء علي ، 2007،مرجع سابق ، ص 116 .
[3] حماد،طارق عبد العال ،2004 ،مرجع سابق، ص 282
[4] "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وأخلاقيات المهنة"،2005،مرجع سابق ،ص 438 .
[5] لطفي،أمين السيد أحمد ، 2007 ،مرجع سابق،ص 383 .

المراجع الحصول على معلومات عن طريقة المشروع في قيد ورقابة العمليات المحاسبية يجب عليه أن يبدأ بالسؤال عن كيفية عمل الرقابة الداخلية بالمشروع ، ثم يقوم باختبار التوثيق والملاحظة لتحديد هل العمليات مقيدة فعلاً (هدف الاكتمال) ومصرح بها (هدف الوجود) [1]؟

6ـ إعادة العمليات الحسابية وإعادة الأداء Recalculation And Reperformance :

وهي عملية فحص الدقة الحسابية للمستندات أو السجلات أو التنفيذ المستقل للمدقق لإجراءات الرقابة أو أساليبها التي تؤدى في الأصل كجزء من الرقابة الداخلية للمنشأة، وتجرى عملية الفحص أو التنفيذ إما يدوياً أو من خلال استخدام أساليب التدقيق بمساعدة الحاسب الآلي[2].

تتضمن إجراءات المراجعة الخاصة بفحص الدقة الحسابية للتسجيل عمليات الجمع في اليوميات وسجلات الأستاذ الفرعية واختبار حساب مصروف الاستهلاك والمصروفات المدفوعة مقدماً ، أما إجراءات المراجعة الخاصة بفحص أساليب الرقابة فتشمل إعادة فحص تحويل المعلومات ، وتتبع أثر القيم حتى يتم التأكد من أن المعلومات نفسها أدخلت على نحو صحيح في السجلات واليوميات ودفاتر الأستاذ الفرعية ولخصت في دفتر الأستاذ العام [3].

يعدّ دليل الإثبات الحسابي Computation Evidence قابلاً للاعتماد عليه نسبياً حيث يقوم المراجع عادة بأدائه ، أما إعادة الأداء فهو يمثل تنفيذاً مستقلاً لإجراءات الرقابة الداخلية حيث يصعب أداؤها في أغلب الأحيان[4]، وينبغي ملاحظة أنه من غير المحتمل أن تؤدي المراجعة الحسابية إلى اكتشاف الأنواع الخطيرة من الغش، لذا فمن الخطر الكبير أن يخصص الجزء الأكبر من وقت المراجع للقيام بهذا النوع من العمل بدلاً من استخدام هذا الوقت في أعمال أخرى أهم وأنفع[5] .

---

[1] القباني ، ثناء علي ، 2007،مرجع سابق ، ص 117 .

[2] توماس ،وليم ،هنكي ،أمرسون ،2006،مرجع سابق ، ص 329 .

[3] أرينز، ألفين ، لويك ، جيمس ، 2005 ،مرجع سابق ، ص 249 .

[4] لطفي،أمين السيد أحمد ، 2007 ،مرجع سابق،ص 288 .

[5] الرباعي ، يوسف عبده راشد ، 2006 ،مرجع سابق ، ص 44 .

7- الإجراءات التحليلية Analytical procedures :

وهي تستخدم المقارنات والعلاقات للتأكيد أن أرصدة الحسابات معقولة ، فهي تتكون من تقييم للمعلومات المالية تتم من خلال دراسة لعلاقات تبدو معقولة بين كل من البيانات المالية وغير المالية. تشمل الإجراءات التحليلية كذلك بحث التقلبات التي حُدّدت والعلاقات التي لا تتفق مع المعلومات الأخرى المناسبة أو تنحرف [إلى حد كبير] عن المبالغ المتنبأ بها.
(مثلاً يمكن مقارنة نسبة هامش المساهمة الإجمالي في السنة الحالية مع النسبة في السنة السابقة)[1].

ولتحقيق أهداف المراجعة قد تكون الإجراءات التحليلية هي الدليل الوحيد المطلوب ، وفي حالات أخرى تخفض الأنواع الأخرى من الأدلة عندما توضح الإجراءات التحليلية أن أرصدة الحسابات تبدو معقولة ، وفي حالات أخرى تستخدم الإجراءات التحليلية في بعض الحسابات أو العمليات الواجب فحصها بشكل أوسع بما يساعد على الوصول إلى تحقيق إضافي، ومن الأمثلة على ذلك مقارنة إجمالي مصروف الإصلاح بالسنة الماضية وفحص الفروق إذا كانت مهمة لتحديد سبب الزيادة أو النقص [2].

ويرتبط تعليق أخير بخصوص الإجراءات التحليلية بتأكيد الاكتمال . وربما يعدّ تطبيق الإجراءات التحليلية هو الوسيلة الأكثر فاعلية التي تمكن المراجع من أن يصبح على وعي بأي حذوفات جوهرية من السجلات المحاسبية أو مبالغة فيها. وكما ذكرنا من قبل فإن أحد أهداف الاختبارات الأساسية هو رصيد البيانات الكاذبة المادية نتيجة الحذف ، وكذلك البيانات الكاذبة نتيجة المبالغة في بيان المبالغ والحذوفات أصعب عموماً في اكتشافها لأنه على عكس الإضافات لا توجد نقطة بداية مناسبة لاختبار فرضية ما .

وتلخيصاً لما سبق ، فإن الإجراءات التحليلية تخدم وظيفتين للمراجع [3]:

<u>أولاً :</u> هي تساعد في اكتشاف العلاقات غير العادية التي توحي بوقوع أخطاء أو غش عند تسجيل البيانات أو تصنيفها. وتسمى هذه النواحي نواحي مخاطرة المراجعة العالية . ويمكن عندئذٍ تخصيص موارد المراجعة تبعاً لذلك .

<u>ثانياً :</u> هي تمكن المراجع من تقييم درجة معقولية المعاملات والأرصدة النهائية للمراجعة في أثناء مراحل المراجعة الإجمالية .

ولذلك فقد أقر مجلس معايير المراجعة أهمية الإجراءات التحليلية بالمعيار رقم 520 "إجراءات التحليلية"[4] وطالب باستخدامها خلال مرحلتي التخطيط واستكمال المراجعة في

---

1 توماس ،وليم ،هنكي ،أمرسون ،2006،مرجع سابق ، ص 330 .
2 القباني ، ثناء علي ، 2007،مرجع سابق ، ص 119 .
3 حماد،طارق عبد العال ،2004 ،مرجع سابق، ص 264- 265 .
4 "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وأخلاقيات المهنة"،2005،مرجع سابق ،ص 463- 370 .

عمليات المراجعة كافةً، ولكن لا يمكن الاعتماد عليها اعتماداً مطلقاً ، بل يجب التوصل إلـــى أدلة أخرى فضلاً عن الإجراءات التحليلية لمقابلة متطلب جمع الأدلة الكافية.

3-3-2- حجم الاختبارات الأساسية :

يعدّ تحديد حجم الاختبارات الأساسية القرار الثاني الواجب على مراجع الحسابات اتخاذه عند تجميع الأدلة .

فالمراجع يحدد كمية إجراءات المراجعة المراد تنفيذها ، ومدى عمق العمل المطلوب لتطبيقها ، والجدير بالتنويه أن القرار المتعلق باختيار أي من إجراءات المراجعة لاستخدامها يخضع لتقدير المراجع وحكمه الشخصي وفقاً لما يراه مناسباً وضرورياً منها للوصول إلى القناعة الإثباتية [1].وتتوقف كمية إجراءات المراجعة على [2]:

1ـ درجة الاعتماد على إجراءات الاختبارات الأساسية .

2ـ تكلفة إجراءات الاختبارات الأساسية .

تتناسب كمية الإجراءات طرداً مع درجة الاعتماد على الإجراءات وعكساً من تكلفة الإجراءات، فكلما زادت درجة الاعتماد على الإجراء أدى ذلك إلى زيادة كمية الإجراء لإعطاء دليل مقنع، أما عندما تزداد تكلفة الإجراء فيؤدي ذلك إلى تخفيض كمية الإجراء .

تتوقف درجة الاعتماد على إجراءات الاختبارات الأساسية على مجموعة من العوامل مثل استقلال مصدر الدليل و كفاية الرقابة الداخلية للمشروع والمعلومات المباشرة للمراجع و إمكانيات مصدر الدليل وموضوعية الدليل، والجدول الآتي يبين ذلك :

الجدول (2) درجة أشكال أدلة المراجعة[3]

نوع الدليل	المقياس الذي يحدد ملاءمة الدليل				
	استقلال مصدر الدليل	كفاءة الرقابة الداخلية للمشروع	المعلومات المباشرة للمراجع	إمكانيات مصدر الدليل	موضوعية الدليل
الفحص الفعلي	عالٍ (يقوم به المراجع)	يختلف	عالٍ	عالٍ في المعتاد (يقوم به المراجع)	عالٍ
المصادقات	عالٍ	غير مطبق	منخفض	يختلف غالباً ما يكون عالياً	عالٍ
التوثيق	يختلف (الخارجي أكثر استقلالية من الداخلي)	يختلف	منخفض	يختلف	عالٍ
الملاحظات	عالٍ (يقوم به المراجع)	يختلف	عالٍ	عالٍ في المعتاد (يقوم به المراجع)	متوسط
توجيه الأسئلة للعميل	منخفض (يزود به المشروع)	لا علاقة بها	منخفض	يختلف	يختلف منخفض إلى عالٍ
إعادة العمليات الحسابية والأداء	عالٍ (يقوم به المراجع)	يختلف	عالٍ	عالٍ (يقوم به المراجع)	عالٍ
الإجراءات التحليلية	عالٍ / منخفض(يقوم به المراجع ويقابله العميل)	يختلف	منخفض	عالٍ في المعتاد يقوم به المراجع ويقابله العميل)	يختلف (عادة منخفض)

[1] الرباعي ، يوسف عبده راشد ، 2006 ،مرجع سابق ، ص 47 .

[2] Arens, Alvin A., Hider, Randal J., Beasley ,Mark S. ,2005 ,Op .Cit P186.

[3] القباني ، ثناء علي ، 2007،مرجع سابق ، ص 119 .

ويوضح ذلك الجدول الملاحظات الآتية [1]:

أولاً : يكون لفعالية الرقابة الداخلية أثر جوهري في مدى الاعتماد في معظم أنواع الأدلة مثلاً، يتم الاعتماد على المستند الداخلي في الشركة التي بها رقابة داخلية فعالة لوجود احتمال أكبر للدقة، وبشكل مماثل ، لن تكون الإجراءات التحليلية دليلاً كافياً إذا كانت الرقابة تنتج معلومات غير دقيقة من البيانات التي يتم تشغيلها .

ثانياً : يكون لكل من الفحص الفعلي وإعادة العمليات الحسابية والأداء درجة عالية من الاعتماد والثقة فيهما إذا كانت الرقابة الداخلية تتسم بالفعالية، ولكن يوجد فارق كبير في استخدامها . ويوضح ذلك بجلاء أن هذين النوعين من الأدلة ينتجان درجة الاعتماد نفسها ويختلفان عن بعضهما بعضاً بالكامل .

ثالثاً : نادراً ما يكون هناك نوع محدد من الأدلة يتسم بالكفاية في حد ذاته لتقديم دليل يتسم بالصلاحية والجدارة لتحقيق أي هدف من أهداف المراجعة، ويتضح من خلال الجدول السابق أن كلاً من الملاحظة، والاستفسار من العميل، والإجراءات التحليلية تعدُّ أمثلة لذلك.

إن أساليب جمع دليل الإثبات الأكثر قابلية للاعتماد عليه (إجراءات المراجعة) يجب أن تُستخدم عندما تكون هناك فعالية أكبر لذلك الدليل . إن جودة ضوابط الرقابة الداخلية لها أثر جوهري في إمكانية الاعتماد، علاوة على ذلك فإن إجراءات المراجعة الأساسية نادراً ما تكون كافية في حد ذاتها لتوفير دليل إثبات صالح للوفاء بهدف المراجعة، ومع ذلك بافتراض وجود ضوابط رقابة داخلية . ووجود قدرة على اختيار طريقة محددة فإنه يمكن ترتيب مجموعة أساليب جمع أدلة الإثبات بوجه عام طبقاً للأساس الأقل قابلية للاعتماد عليها، إلى الأكثر قابلية للاعتماد عليها[2] (بعد فصل إعادة العمليات الحسابية عن إعادة الأداء – لاختلاف درجة الاعتماد – والتمييز بين التوثيق في ظل رقابة داخلية ضعيفة ورقابة داخلية قوية) على النحو الآتي :

---

[1] أرينز، ألفين ، لويك ، جيمس ، 2005 ،مرجع سابق ، ص 250- 251 .

[2] لطفي،أمين السيد أحمد ، 2007 ،مرجع سابق،ص 394.



الشكل(11):موثوقية أدلة إثبات المراجعة [1]

أما تكلفة إجراءات جمع أدلة الإثبات فهي تختلف من إجراء إلى آخر، حيث يعدُّ الفحص الفعلي والمصادقات أكثر كلفة، فالفحص يكون مكلفاً لأنه يتطلب عادة حضور المراجع عند قيام العميل بجرد الأصول، وعادة ما يكون ذلك في تاريخ إصدار الميزانية، وتكون المصادقات مكلفة لأنها تحتاج إلى وقت ونفقة لإعداد طلبات المصادقة وإرسالها بالبريد واستلامها ومتابعتها .

أما التوثيق فيعدُّ ذا تكلفة معتدلة إذا ما قام العملاء بالتنظيم الجيد، وكان لديهم مستندات متاح الحصول عليها بسهولة، وكذلك الأمر في الإجراءات التحليلية . وتتمثل إجراءات جمع

[1] استعان الباحث في إعداد الشكل على : - Arens, Alvin A., Hider, Randal J., Beasley ,Mark S. ,2005 ,Op .Cit P186.

- حماد،طارق عبد العال ،2004 ،مرجع سابق، ص 268 .

أدلة الإثبات الثلاثة الأقل تكلفة بالملاحظة والاستفسار من العميل وإعادة العمليــات الحــسابية وإعادة الأداء . فالملاحظة عادة ما يتم أداؤها بشكل متزامن مع إجراءات المراجعة الأخــرى، ويتم الاستفسار على نحو مكثف في كل عملية مراجعة، وعادة ما يحدث ذلك بتكلفة منخفضة. أما إعادة العمليات الحسابية وإعادة الأداء فغالباً ما تكون عمليات بسيطة . ويمكن للمراجع أن يتتبعها على نحو ملائم ودون تكلفة عالية [1].

وبصفة عامة يمكن ترتيب إجراءات جمع أدلة الإثبات حسب التكلفة من الأقل تكلفة إلى الأكثر تكلفة على النحو الآتي [2]:



الشكل(12): تكلفة أدلة إثبات المراجعة

[1] لطفي،أمين السيد أحمد ، 2007 ،مرجع سابق،ص 395 .
[2] استعان الباحث : - أرينز، ألفين ، لويك ، جيمس ، 2005 ،مرجع سابق ، ص 251- 252 .
- لطفي،أمين السيد أحمد ، 2007 ،مرجع سابق،ص 394- 395 .

3-3-3- العناصر التي يتم اختيارها :

تحدثنا سابقاً عن أهمية كفاية إجراءات الاختبار الأساسية التي هي مقياس لكمية أدلة التدقيق، وهنا سنتوقف عند مناسبة إجراءات الاختبارات الأساسية التي هي مقياس لنوعية وطبيعة أدلة التدقيق، أي صلتها وموثوقيتها في توفير الدعم أو اكتشاف الأخطاء الجوهرية في فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات والإثباتات المتعلقة بذلك.

فقد توفر مجموعة معينة من إجراءات المراجعة أدلة للمراجعة مناسبة لإثباتات معينة ولكن ليس لإثباتات أخرى، لذلك كان لزاماً علينا التأكد من طبيعة أدلة الإثبات اللازمة للحفاظ على موثوقيتها ، إذ إنّ موثوقية أدلة التدقيق تتعلق بمصدرها وبطبيعتها، وهي تعتمد على الظروف الفردية التي تم فيها الحصول عليها[1].

وكما ذكرنا فإن موثوقية الأدلة تتأثر بطبيعة الاختبارات، وتختلف طبيعة الاختبارات الأساسية التي ينبغي أداؤها باختلاف توكيدات القوائم المالية التي حُدّدت بالمعيار الدولي رقم 500 على أنها تشمل الإثباتات المتعلقة بأصناف العمليات المالية وأرصدة الحسابات والعرض والإفصاحات المتممة للقوائم المالية بتفصيل كافٍ لتكوين أساس لتقييم مخاطر الأخطاء وتصميم أداء إجراءات إضافية .

إذاً فالإثباتات التي يستخدمها المدقق تقع في الفئات الآتية [2]:

أ ـ إثباتات بشأن فئات المعاملات والأحداث للمدة التي يتم تدقيقها .

- ❖ الحدوث : المعاملات والأحداث التي تُسجّل وقعت، وتخص المنشأة .
- ❖ الاكتمال : جميع المعاملات والأحداث التي كان يجب تسجيلها تم تسجيلها .
- ❖ الدقة : المبالغ والبيانات الأخرى المتعلقة بالمعاملات والأحداث المسجلة تم تسجيلها بشكل مناسب.
- ❖ الإغلاق (القطع)Cut off: المعاملات والأحداث تم تسجيلها في المدة المحاسبية الصحيحة .
- ❖ التصنيف : المعاملات والأحداث تم تسجيلها بالمبالغ المناسبة .

ب ـ الإثباتات بشأن أرصدة الحساب في نهاية المدة :

---

1 International Federation Of Accountants (IFAC), 2005, "Handbook of International Auditing Assurance, and Ethics Pronouncements : ISA No. 500 revised : Audit Evidence ", IFAC, New York , p432-433.

2 انظر : - "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وأخلاقيات المهنة"،2005،مرجع سابق ،ص 434- 435 .

- لطفي،أمين السيد أحمد ، 2007 ،مرجع سابق، ص369–370 .

❖ الوجود : الأصول والالتزامات وحقوق المساهمين موجودة .

الحقوق والالتزامات : المنشأة تملك الحقوق في الأصول أو تسيطر عليها، والالتزامات هي التزامات المنشأة .

❖ الاكتمال : الأصول والالتزامات وحقوق المساهمين كلّها التي كان يجب أن تُسجّل سُجّلت .

❖ التقييم والتخصيص : الأصول والالتزامات وحقوق المساهمين مشمولة في البيانات المالية بالمبالغ المناسبة ، وأية تسويات ناجمة في التقييم أو التخصيص مسجلة بشكل مناسب .

ج ــ الإثباتات بشأن العرض والإفصاح :

❖ الحدوث والحقوق والالتزامات : الأحداث والمعاملات والأمور الأخرى التي أُفصح عنها وقعت وتخص المنشأة .

❖ الاكتمال : الإفصاحات كلّها التي كان يجب إدخالها في البيانات المالية أُدخلت

❖ التصنيف وإمكانية الفهم : المعلومات المالية معروضة ومبينة بشكل مناسب،والإفصاحات معبر عنها بوضوح .

❖ الدقة والتقييم : المعلومات المالية والمعلومات الأخرى أُفصح عنها بعدالة وبالمبالغ المناسبة .

تقدّم إدارة المنشأة هذه الإثباتات بوصفها مزاعم أو ادعاءات تحتمل الصدق أو الكذب، والمراجع هو من سيقوم بنفي هذه الإثباتات أو قبولها، وبذلك يحدد طبيعة الاختبارات التي تلبي ذلك الهدف من خلال اختيار إجراء المراجعة المناسبة.

فعند تحديد إجراءات المراجعة التي ستُؤدَّي، على المدقق اعتبار أسباب تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات لكل فئة معاملات ورصيد حساب وإفصاح، ويشمل ذلك اعتبار كل من الخصائص المحددة لكل فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح، وهل يأخذ تقييم المدقق للمخاطر في الحسبان عناصر الرقابة في المنشأة ؟

فعلى سبيل المثال إذا عدّ المدقق أنه توجد مخاطرة أقل باحتمال حدوث خطأ جوهري بسبب الخصائص المعينة لفئة من المعاملات مع اعتبار لعناصر الرقابة الخاصة بذلك فإنه يمكن للمدقق أن يحدد أن الإجراءات التحليلية الأساسية وحدها من الممكن أن توفر أدلة تدقيق كافية ومناسبة[1].

[1] "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وأخلاقيات المهنة"،2005،مرجع سابق ،ص 406- 407 .

3-3-4- توقيت تنفيذ الإجراء :

يشير التوقيت إلى متى يتم أداء إجراءات المراجعة. ووضع النظام المناسب للقيام بهذه الإجراءات، مع تحديد المدة أو التاريخ الذي عنده سيتم تطبيق دليل إثبات المراجعة الذي يتم الحصول عليه من هذه الإجراءات .

يمكن للمدقق أداء اختبارات لعناصر الرقابة أو إجراءات أساسية في تاريخ مرحلي أو في نهاية المدة، وكلما كانت مخاطرة الأخطاء الجوهرية أعلى زاد احتمال أن يقرر المدقق أن أداء الإجراءات الأساسية سيكون أكثر فاعلية في تاريخ أقرب إلى نهاية المدة أو في نهاية المدةبدلاً من تاريخ أبكر ، أو أداء إجراءات تدقيق لم يعلن عنها أو في أوقات غير متنبأ بها، ومن ناحية أخرى فإن أداء إجراءات التدقيق قبل نهاية المدة من الممكن أن يساعد المدقق في تحديد الأمور المهمة في مرحلة مبكرة من التدقيق، ومن ثمّ حلّها بمساعدة الإدارة أو تطوير أسلوب تدقيق فعال لتناول هذه الأمور[1].

فالقرارات المتعلقة بتوقيت إجراءات المراجعة تعتمد جزئياً على الهدف منها كما هو الحال في تقييم النظم، وجزئياً على عوامل أخرى مثل كون أدلة الإثبات متاحة قبل نهاية المدة المحاسبية أو في تاريخ الميزانية أو بعده وهل بالإمكان تصميم الاختبارات الأساسية في غياب الاعتماد على الرقابة الداخلية[2] .

لذلك فإن المراجع يراعي بعض الأمور عند تحديد توقيت إجراء الاختبارات الأساسية مثل ما يأتي :

1ـ بيئة الرقابة :

ينبغي على المراجع أن يأخذ في حسبانه هل استُخدمت الضوابط الداخلية طوال المدة. وفي حالة استعمال ضوابط مختلفة جوهرياً في أوقات مختلفة خلال المدة، يجب على المراجع دراستها بشكل منفصل، بحيث يحلل الضوابط الداخلية بجزء معين من المدة دون الانتظار حتى نهاية المدة[3].

وإذا نُفّذت اختبارات الرقابة الداخلية خلال السنة فإن ذلك يساعد على تحقيق الأهداف المبتغاة منها إذ إنّها لن تتطلب التركيز الكبير في العمل ولن تتطلب المزيد من الوقت ولكن ذلك سيؤثر في درجة الرضا والاقتناع بالعمل لأنّها لن تغطي كامل المدة على العكس من

[1] لطفي،أمين السيد أحمد ، 2007 ،مرجع سابق، ص 313- 314 .
[2] توماس ،وليم ،هنكي ،أمرسون ،2006،مرجع سابق ، ص 323 .
[3] حماد،طارق عبد العال ،2004 ،مرجع سابق، ص 190 .

الاختبارات الأساسية التي يفضل القيام بها في مدة قريبة من نهاية المدة، لذلك يجب التأكد من البيئة الرقابية والإشراف والمتابعة، الأمر الذي يساعد في تحديد الاختبارات الأساسية في الوقت المناسب .

2ـ عندما تكون المعلومات متاحة :

فقد يحدث فيما بعد تغيير في الملفات Over Written مما يدفع المراجع للقيام بإجراءات المراجعة قبل حدوث ذلك التغيير ، أو قد تحدث الإجراءات التي ستُراقب في أوقات معينة، الأمر الذي يستلزم من المراجع مراقبته في وقت حدوثه)[1] .

3ـ طبيعة المخاطرة :

على سبيل المثال إذا كانت هناك مخاطر في تضخيم الإيرادات للوفاء بتوقعات الأرباح عن طريق خلق متتابع لاتفاقيات مصطنعة للمبيعات، قد يرغب المراجع في فحص العقود المتاحة في تاريخ نهاية المدة [2].

4ـ المدة أو التاريخ اللذان تتعلق بهما أدلة المراجعة :

فإذا كان دليل الإثبات يعتمد مثلاً على الفحص الفعلي كما في جرد المخزون أو النقدية فإن ذلك يستلزم تنفيذ الاختبارات الأساسية في نهاية المدة المحاسبية، وأن يشمل الجرد فروع المنشأة وإتمام عمليات الجرد في وقت واحد لقطع الطريق أمام أي ممارسات غير مشروعة قد تحدث، مثل: انتقال كميات وأصناف من المخزون بين مستودعات المنشأة، أو فيما بينها وبين فروعها؛ بغرض تضليل لجان الجرد وتغطية الاختلاس والتلاعب[3] .

5ـ طبيعة الفقرة أو الرصيد قيد المراجعة [4]:

فالأرصدة ذات الطبيعة الجارية كالأصول والالتزامات المتداولة وأرصدة قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية يفضل مراجعتها بعد إعداد القوائم المالية لجمع الإثباتات بصدد عدالتها

---

[1] "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وأخلاقيات المهنة"،2005،مرجع سابق ،ص 408 .
[2] لطفي،أمين السيد أحمد ، 2007 ،مرجع سابق، ص 314 .
[3] الرباعي ، يوسف عبده راشد ، 2006 ،مرجع سابق ، ص 56 .
[4] المرجع السابق ، ص 55- 56 .

على وجه الخصوص التحقق من سلامة الفصل بين المعاملات للمدد المحاسبية أي إنّ المعاملات التي حدثت قرب تاريخ الميزانية قد سجلت في المدة المناسبة، وكذا التحقق من وجود بعض عناصر القوائم المالية كالجرد المادي للمخزون والأوراق المالية والتجارية .

أما الأرصدة ذات الطبيعة غير المتداولة كالأصول والمطلوبات الثابتة فيمكن للمراجع إنجاز الجزء الأكبر من إجراءات مراجعتها خلال المدة المحاسبية، إذ يقوم بالتحقق من سلامة تدوير الأرصدة الافتتاحية لتلك الحسابات ومراجعة أية إضافات إليها أو استبعادات منها، وذلك خلال المدة المحاسبية دون الانتظار إلى نهاية المدة المالية لما لذلك من فوائد تتمثل في تحقيق الكفاءة والفاعلية من مراجعة تلك البنود وبشكل أفضل .

تمكنت الباحثة من استنتاج تأثير الاستراتيجية وفعاليتها في الواقع وما أحدثته من تغييرات جوهرية من خلال ما تم التطرق إليه، إلا أن الأمر الذي يوصلنا إلى الغاية والاستفادة التامة ولقياس مدى كفاية هذه الاستراتيجية للوفاء بمتطلبات الجودة في سورية هو ما نتلمسه بالواقع العملي الذي سيتم إدراجه في الفصل الآتي .

الفصل الرابع

الدراســـــــة الميدانيـــــــــــــــــــة

المبحث الأول

أساليب جمع البيانات ومجتمع الدراسة وعيناتها وخصائصها

مقدمة:

يتناول هذا المبحث توضيحاً لمنهجِّية الدِّراسة وعينتها المتبعة، حيث يحتوي هذا المبحث على وصف مجتمع الدراسة وعينتها وأساليب جمع البيانات وتحليل الخصائص الدِّيموغرافيَّة لأفراد فئات العينة، ومنهجِّية تطوير أداة الدراسة، والتعريف بها فضلاً عن الاختبارات الخاصة بأداة الدراسة، والأساليب الإحصائيَّة المستخدمة في تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

1- مجتمع الدراسة وعينتها :

يتكون مجتمع الدراسة من المحاسبين القانونيين الممارسين لمهنة المراجعة، حيث شملت عينة الدراسة /120/ محاسباً قانونياً ، تم توزيع الاستبانة عليهم استرد منها 103 استبانة، الصالحة للتحليل 91، وتم استبعاد 12 استبانة لعدم استكمال الإجابات. وقد اختارت الباحثة هذه العينة العشوائية لتكون جزءاً من مجتمع الدراسة، وقد تم توزيع نماذج الاستبانة على عينة الدراسة وفق الجدول رقم (3)

جدول رقم (3)

العيِّنة المستهدفة ودرجة الاستجابة الفعليَّة(للمحاسبين القانونيين)

بيــــــان	العدد	النسبة
الاستبيانات الموزعة	**120**	**%100**
الاستبيانات المستردة	**103**	**%86**
الاستبيانات غير الصالحة للتحليل	**12**	**%10**
الاستبيانات الخاضعة للتحليل	**91**	**%76**

2- أساليب جمع البيانات:

اعتمدت الباحثة في جمع البيانات اللازمة لهذه الدِّراسة على أسلوب الاستقصاء، ولتحقيق أهداف الدِّراسة قامت الباحثة بجمع البيانات وتمَّ صياغة فقراتها بالاعتماد على معايير المراجعة الدوليَّة والمعايير الأمريكية الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيِّن.

تتكون أداة الدِّراسة من الاستبانة المعدة على النحو الآتي:

1. **المحور الأول:** يحتوي هذا المحور على فرعين: يتعلق الأول منه بالخصائص الديموغرافيَّة للمستجيبين مثل: المؤهل العلمي، والتخصص، وعدد سنوات الخبرة في أعمال المراجعة.

2. **المحور الثاني:** ويحتوي على (15) بنداً تتعلق بقياس هل يؤدي الاعتماد على استراتيجية الاختبارات الأساسية إلى تحسين جودة المراجعة من منظور العوامل التنظيمية لجودة المراجعة ؟

3. **المحور الثالث:** اشتمل هذا المحور على (15) بنداً تتعلق بقياس هل يؤدي الاعتماد على استراتيجية الاختبارات الأساسية إلى تحسين جودة المراجعة من منظور العوامل المؤثرة في فريق عمل المراجعة ؟

ولقياس آراء أفراد عينة الدراسة وتحويلها إلى صيغة رقمية ، استُخدم مقياس ليكرت الخماسي، وتم تحديد أوزان نسبية للإجابات من (1–5) على الترتيب لقياس درجة موافقة العينة، وحيث يمثل رقم (5) أعلى درجة موافقة، والرقم (1) يمثل أقل درجة موافقة وفق الجدول الآتي رقم (4).

الجدول (4) فئات الإجابات والدرجات المقابلة لها

الفئات	درجة القياس	الدرجات المقابلة
من 81% – 100%	**5**	موافق بشدة
من 61% – 80%	**4**	موافق
من 41% – 60%	**3**	محايد
من 21% – 40%	**2**	غير موافق
من 0% – 20%	**1**	غير موافق بشدة

3 – الخصائص الديموغرافية :

توطئةً لتحليل نتائج الدِّراسة الميدانيَّة، تتناول الباحثة في هذه الفقـرة اسـتعراض الخـصائص الديموغرافيَّة للعينة المستجيبة التي تمَّ استخلاصهما من فقرة المعلومات العامَّة التي تـضمَّنتها الاستبانة.

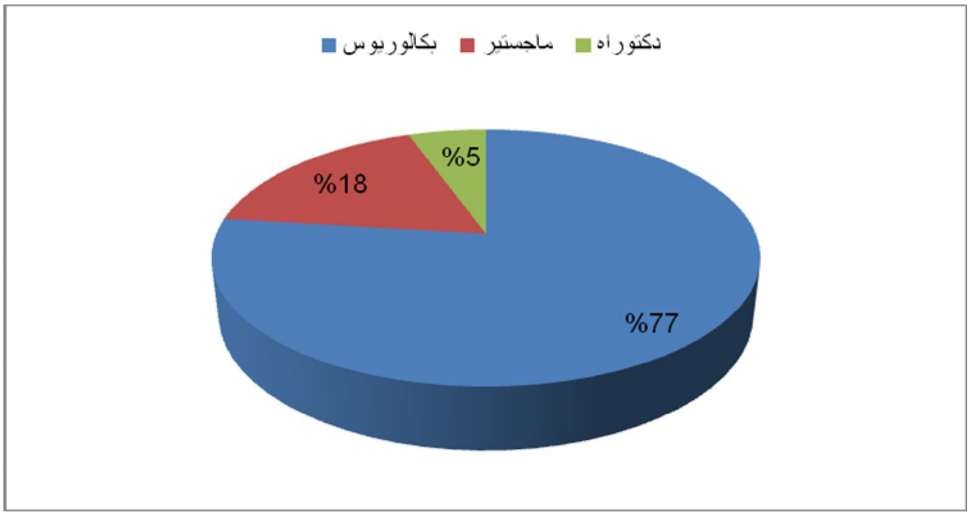
أ .بحسب المؤهل العلمي:

الجدول (5) المؤهل العلمي لعينة الدراسة

المتغير	**فئات المتغير**	**التكرار**	**النسبة المئوية**
المؤهل العلمي	**إجازة**	**70**	**%76.9**
	ماجستير	**16**	**%17.6**
	دكتوراه	**5**	**%5.5**
	المجموع	**91**	**%100**

يبيِّن الجدول رقم (5) أنَّ نحو77% من أفراد العينة يحملون درجـة البكـالوريوس، وباقي أفراد العينة يحملون مؤهلات علمية عليا هي درجتا الماجستير والدكتوراه، بنسبة مئوية 17.6 % ، 5.5 % على التوالي ، ويُعد ذلك من المؤشرات التي تعبّـر بـأنَّ أفـراد العينـة جميعهم مؤهلون بشكل كافٍ لفهم أسئلة الاستبانة، ويعزز من اطمئنان الباحثة بـشأن مقـدرة أفراد العينة على استيعاب محتويات الاستبيانة ، ومن ثم موضـوعية إجابـاتهم . وهـذا مـا يوضحه المخطط البياني الآتي.

الشكل (13) المؤهل العلمي لعينة الدراسة



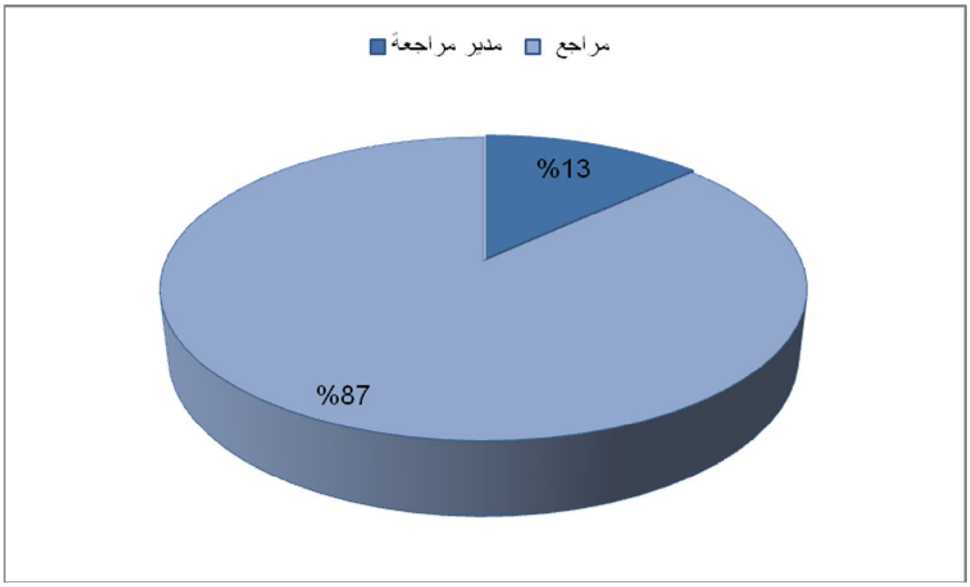
ب – بحسب المسمى الوظيفي :

الجدول(6) المسمى الوظيفي لعينة الدراسة

المتغير	فئات المتغير	التكرار	النسبة المئوية
المسمى الوظيفي	**مدير مراجعة**	**12**	**%13.2**
	مراجع	**79**	**%86.8**
	المجموع	**91**	**%100**

يتوزع أفراد عينة الدِّراسة بحسب المسمى الوظيفي الذي ينتمي إليه أفراد العينـــة إلـــى (12) مدير مراجعة بنسبة 13.12 % ، (79) مراجع حسابات ممارس ما نسبته 86.80 % وهـــي الأغلبية العظمى في عينة الدراسة ؛ وذلك حسب ما هو موضح بالشكل الآتي :

الشكل(14) المسمى الوظيفي لعينة الدراسة



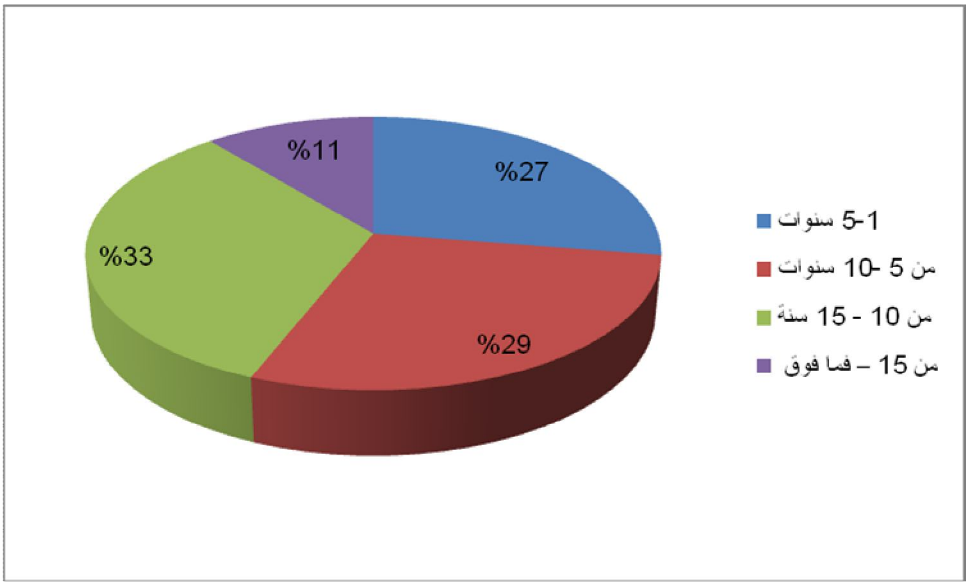
أ- بحسب عدد سنوات الخبرة :

الجدول(7) عدد سنوات الخبرة لعينة الدراسة

المتغير	فئات المتغير	التكرار	النسبة المئوية
سنوات الخبرة	1-5 سنوات	25	%27.5
	من 5 -10 سنوات	26	%28.5
	من 10 - 15 سنة	30	%33
	من 15 – فما فوق	10	%11
	المجموع	91	%100

يتضح من الجدول رقم (7) أنَّ غالبية أفراد العينة يتمتعون بخبرات طويلة في مجال مهنة المراجعة، إذ بلغ عدد الذين تزيد خبرتهم على خمس سنوات (66) مراجعاً يمثلون ما نسبته 72.5% من إجمالي العينة، وتقع خبرة أغلبية أفراد العينة ضمن الفئات العمرية من 10سنوات إلى 15 سنة، ويعدّ هذا مؤشراً إيجابياً على أنَّ الأغلبية من ذوي الخبرة العالية، مما يعزز القدرة العلميَّة والعمليَّة على استيعاب أسئلة الاستبانة والإجابة عنها بصورة مناسبة تساعد في تدعيم الحكم على فرضيات الدِّراسة. التي يوضحها المخطط الآتي:

الشكل(15)الخبرة العملية لعينة الدراسة



4 – الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات :

نظراً إلى أنّ اختيار الأسلوب الملائم في التحليل يعتمد اعتماداً رئيسياً على نوع البيانات المُراد تحليلها، فقد تم الاعتماد على عدد من البرامج الإحصائيَّة كان أبرزها برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (**SPSS**) Statistical Package For Social Sciences ، وذلك من أجل توظيف البيانات التي تمَّ الحصول عليها لتحقيق أهداف الدِّراسة واختبار فرضيَّاتها. وفي ضوء طبيعة متغيرات الدِّراسة وأساليب القياس وأغراض التحليل مجموعة من الأساليب الإحصائيَّة .

المبحث الثاني

تحليل النتائج واختبار الفرضيات

في هذا الجزء من الدراسة الميدانية ستُحلّل نتائج الدراسة لكل فرضية رئيسية وذلك وفق الآتي:

أ- تحليل نتائج الدراسة المتعلقة بالفرضية الأولى التي تنص على : " إن الاعتماد على استراتيجية الاختبارات الأساسية يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة من منظور العوامل التنظيمية لجودة المراجعة ".

ويمكننا عرض البيانات التي تم التوصل إليها من خلال الجداول(9)على النحو الآتي:

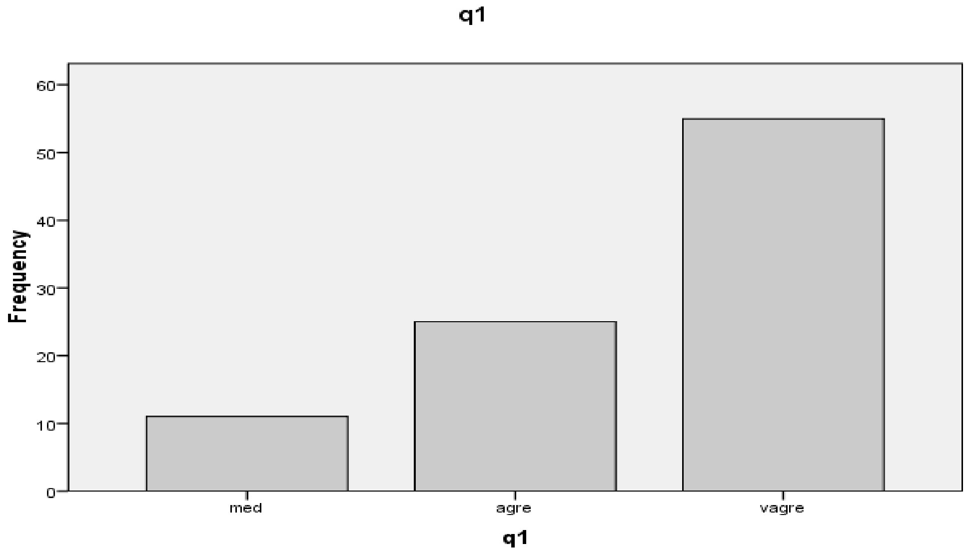
جدول رقم /8/التكرارات والنسب المئوية لاجابات عينة الدراسة عن الفرضية الأولى

م.	السؤال	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة	
		التكرار	النسبة المئوية	التكرار	النسبة المئوية	التكرار	النسبة المئوية	التكرار	النسبة المئوية	التكرار	النسبة المئوية
1	إن فهم طبيعة النظام المحاسبي في المنشأة والدورة المحاسبية فيها يساعد على تخطيط عملية المراجعة	55	%60.4	25	%27.5	11	%1.1	0	0	0	0
2	يساعد فهم طبيعة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة على تخطيط عملية المراجعة	65	%71.4	24	%26.4	0	0	0	0	2	%2.2
3	تعرّف الهيكل الإداري وتوزيع خطوط المسؤولية يساعد على تخطيط عملية المراجعة	40	%44	32	%35.1	14	%15.4	5	%5.5	0	0
4	يؤدي التخطيط السليم لعملية المراجعة إلى رفع كفاءتها وفعاليتها	38	%41.8	48	%52.7	3	%3.3	2	%2.2	0	0
5	تعكس القدرة على تحديد مواطن مخاطر المراجعة وأخذها بالحسبان كفاءة الاختيار الجيد لفريق المراجعة.	39	%42.9	38	%41.8	12	%13.1	0	0	2	%2.2
6	تزداد قدرة المراجعين على التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية بإخضاعهم لبرامج التعليم المهني المستمر	54	%59.3	37	%40.7	0	0	0	0	0	0
7	إن التزام المراجع بتوثيق ما توصل إليه من أدلة يعكس مدى التزام منشأة المراجعة بالمعايير المهنية والدولية	23	%25.3	40	%43.9	13	%14.3	15	%16.5	0	0

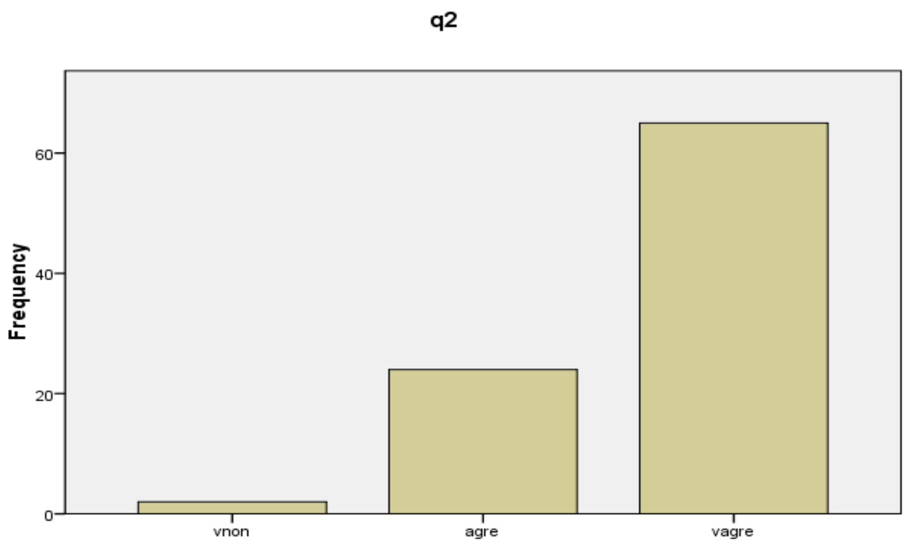
8	إن التخطيط السليم لعملية المراجعة يسهم في كفاءة انتقاء العملاء وتحديد إمكانية الاستمرار معهم أم لا	32	%35.2	47	%51.6	10	%11	2	%2.2	0	0
9	يساعد توقيت الاختبارات الأساسية على إعداد الخطط الزمنية بصورة أكثر واقعية	27	%29.7	45	%49.5	13	%14.3	6	%6.6	0	0
10	إن تصميم الاختبارات الأساسية بشكل جيد من شأنه منع التصرفات الشخصية والأعمال الارتجالية لفريق المراجعة وتفادي التخبط في أعمال المراجعة	20	%22	29	%31.9	37	%40.6	5	%5.5	0	0
11	تعرف المراجع الحسابات غير الخطرة من شأنه تخفيض ضغط الوقت الذي يؤثر في المراجع	25	%27.5	60	%65.9	6	%6.6	0	0	0	0
12	إن كفاءة وملاءمة أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها يعكس مدى كفاءة تخصيص الأفراد على المهام	15	%16.5	34	%37.4	39	%42.8	3	%3.3	0	0
13	تعرف المراجع على الحسابات غير الخطرة يعكس كفاءة إجراءات انتقاء المراجعين بمنشأة المراجعة	71	%78	16	%17.6	2	%2.2	2	%2.2	0	0
14	إن معرفة المجالات ذات المخاطر العالية داخل المنشأة محل المراجعة من شأنه هيكلة عملية المراجعة بشكل أفضل	36	%39.6	31	%34.1	24	%26.4	0	0	0	0
15	يعد اختبار العناصر الرقابية داخل المنشأة محل المراجعة أمراً كافياً للحصول على دليل لكل من معايير المراجعة المقبولة عموماً	34	%37.3	45	%49.5	10	%11	0	0	2	%2.2

يتضح من الجدول رقم /8/ ما يأتي:

1ــ يساعد فهم طبيعة النظام المحاسبي في المنشأة والدورة المحاسبية فيها على تخطيط عملية المراجعة؛ لأن نسبة المستجيبين الموافقين بشدة 60.4% والموافقين 27.5%. وهي تشكل نسبة عالية مقارنة بنسبة المحايدين، ولم يكن هناك أي إجابة بعدم الموافقة من العينة ككل ويوضحه الشكل البياني الآتي رقم (16):

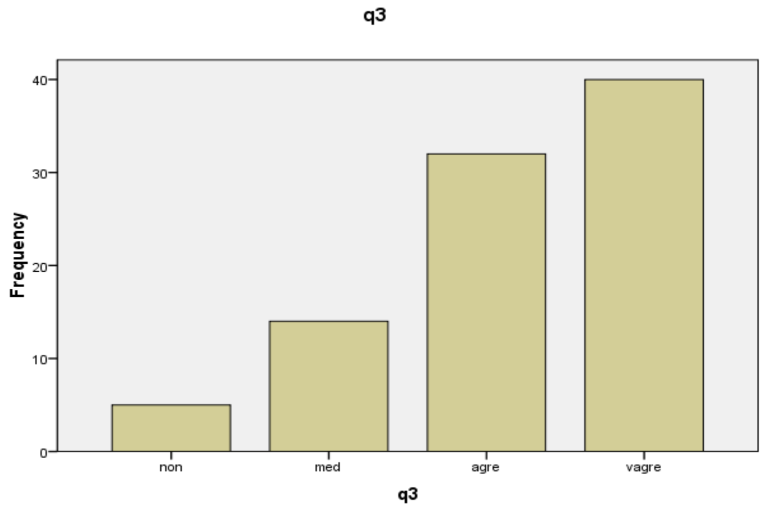


2ـ يساعد فهم طبيعة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة على تخطيط عملية المراجعة ؛ لأن نسبة المستجيبين الموافقين بشدة 71.4% والموافقين 26.4% ، وهي تشكل نسبة عالية مقارنة بنسبة غير الموافقين بشدة من العينة ككل، ويوضحه الشكل البياني الآتي رقم(17):

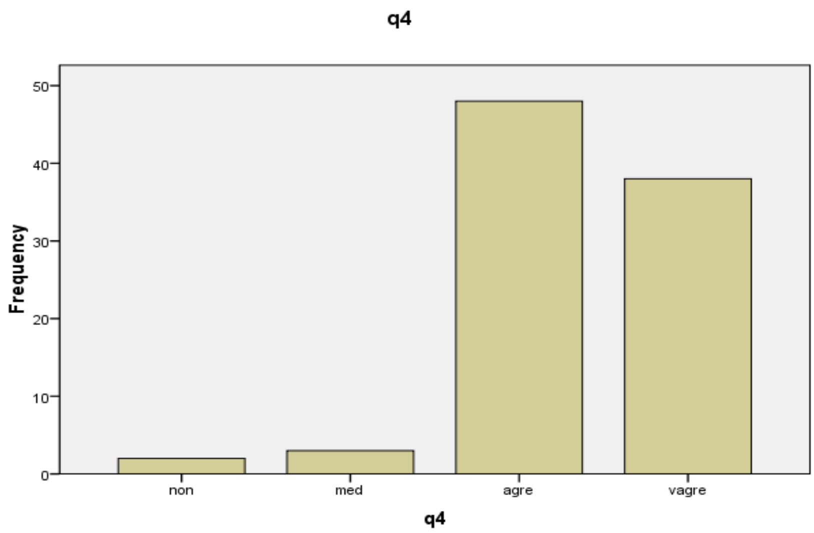


3- يساعد تعرّف الهيكل الإداري وتوزيع خطوط المسؤولية على تخطيط عملية المراجعة، لأن نسبة المستجيبين الموافقين بشدة 44% والموافقين 35.1%، وهي تشكل

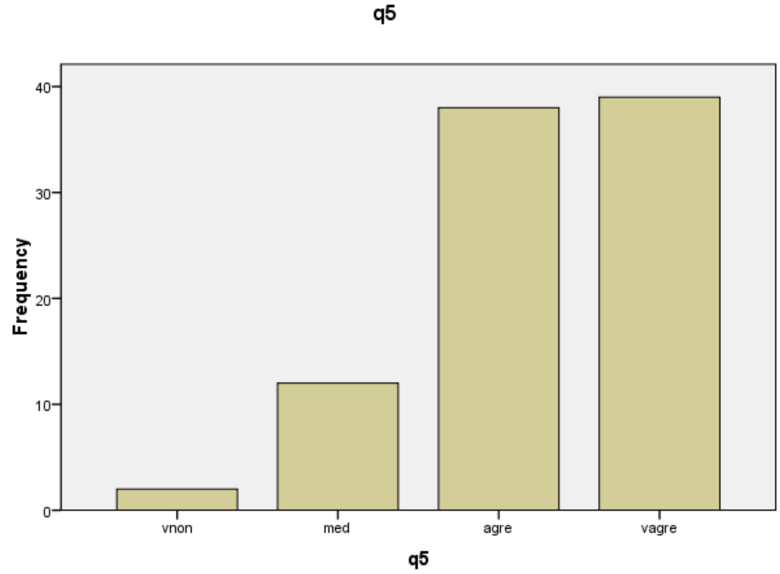
نسبة عالية مقارنة بنسبة المحايدين وغير الموافقين من العينة المدروسة ، ويوضحه الشكل البياني الآتي رقم(18):



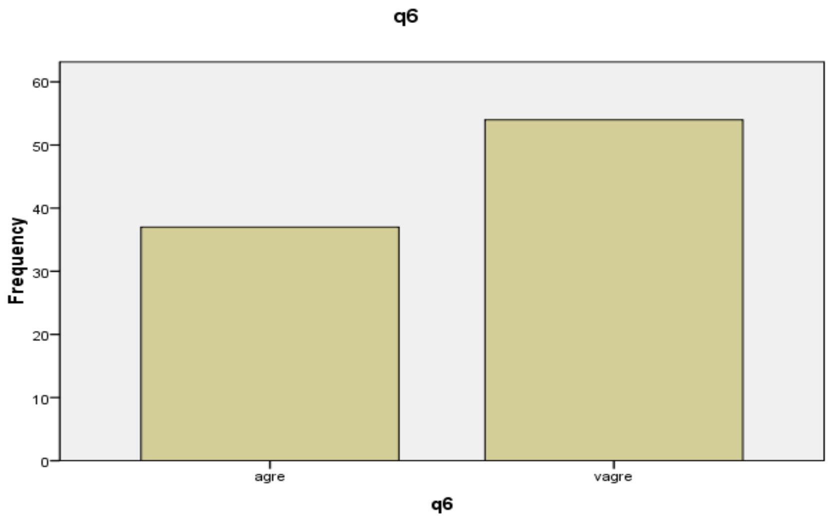
4- يؤدي التخطيط السليم لعملية المراجعة إلى رفع كفاءتها وفعاليتها؛ لأن نسبة المستجيبين الموافقة كانت 94.3% ، في حين كانت نسبة عدم الموافقة 2.2% من العينة المدروسة، ويوضحه الشكل البياني الآتي رقم(19):



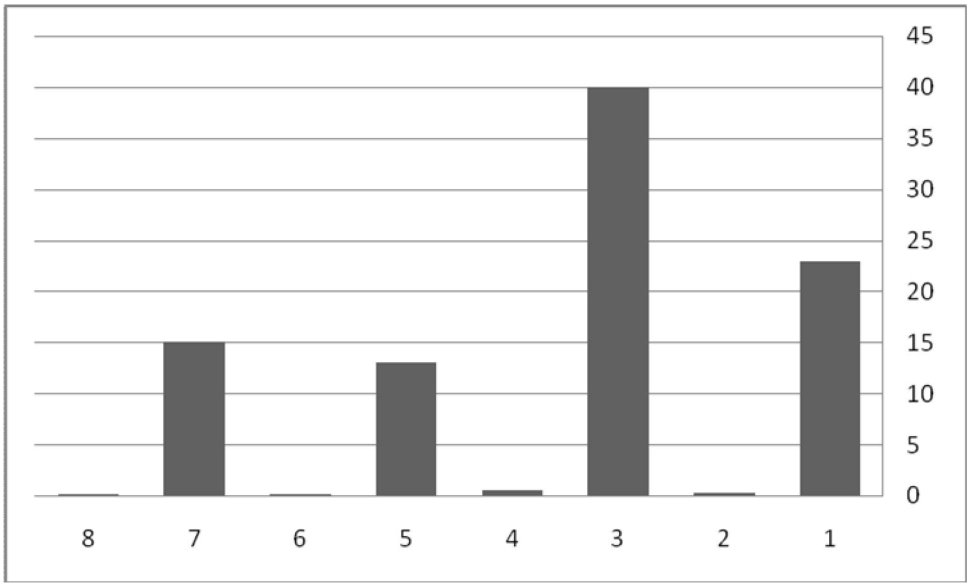
5– تعكس القدرة على تحديد مواطن مخاطر المراجعة وأخذها بالحسبان تعكس كفــاءة الاختيار الجيد لفريق المراجعة؛ لأن نسبة الموافقة كانت 84.7%، في حين كانت نسبة عــدم الموافقة 2.2% من العينة المدروسة ، ويوضحه الشكل البياني الآتي(20):



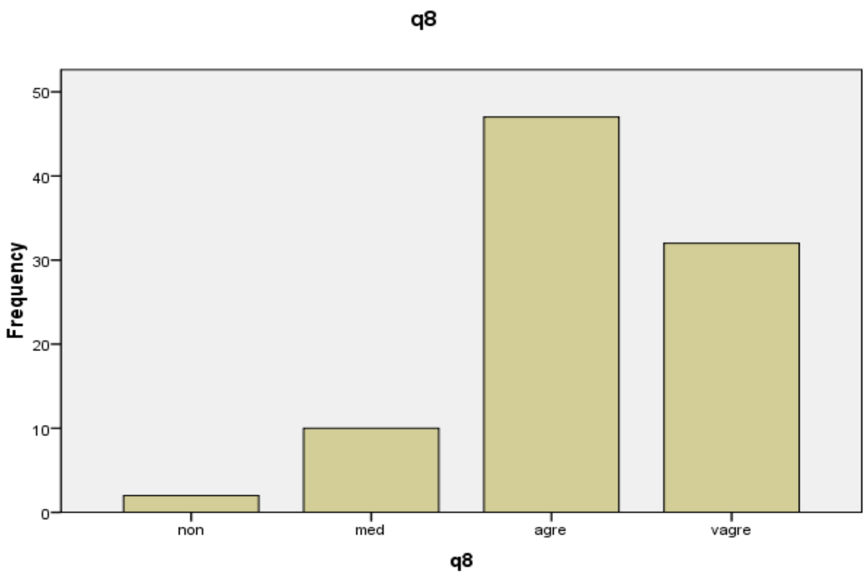
6- تزداد قدرة المراجعين على التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية بإخضاعهم لبرامج التعليم المهني المستمر المراجعة، لأن نسبة الموافقة كانت 100 % ولم تكن هناك أي إجابة بعدم الموافقة من العينة ككل، ويوضحه الشكل البياني الآتي(21):



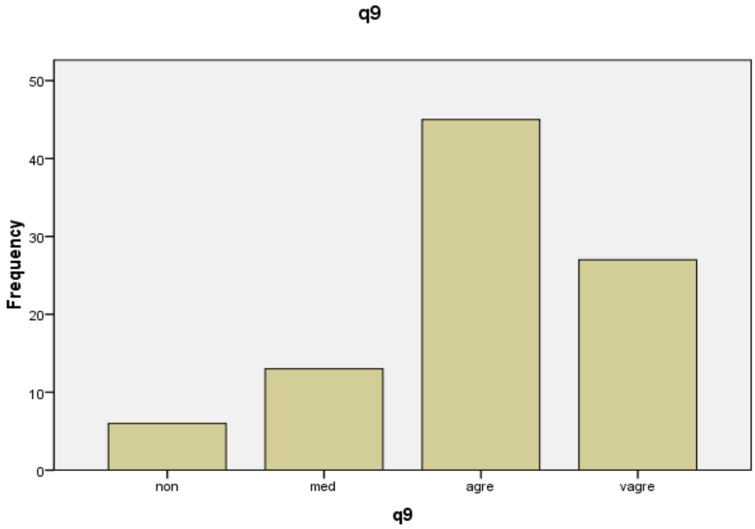
7- إن التزام المراجع بتوثيق ما توصل إليه من أدلة يعكس مدى التزام منـــشأة المراجعـــة بالمعايير المهنية والدولية، لأن نسبة الموافقة كانت 69.2 %، في حين كانـــت نـــسبة عـــدم الموافقة 16.5% من العينة المدروسة.ويوضحه الشكل البياني الآتي(22):



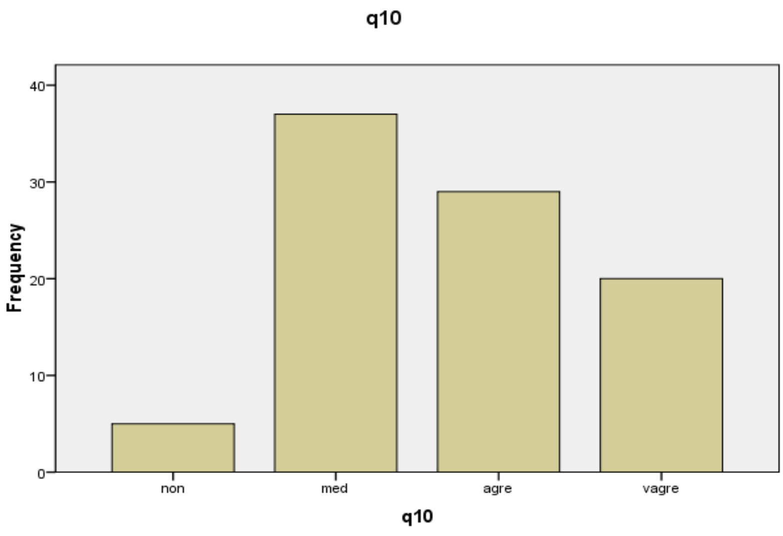
8- يسهم التخطيط السليم لعملية المراجعة في كفاءة انتقاء العملاء وتحديد إمكانية الاستمرار معهم أم لا لأن نسبة الموافقة كانت 86.8 %، في حين كانت نسبة عدم الموافقة 2.2% من العينة المدروسة ، ويوضحه الشكل البياني الآتي(23):



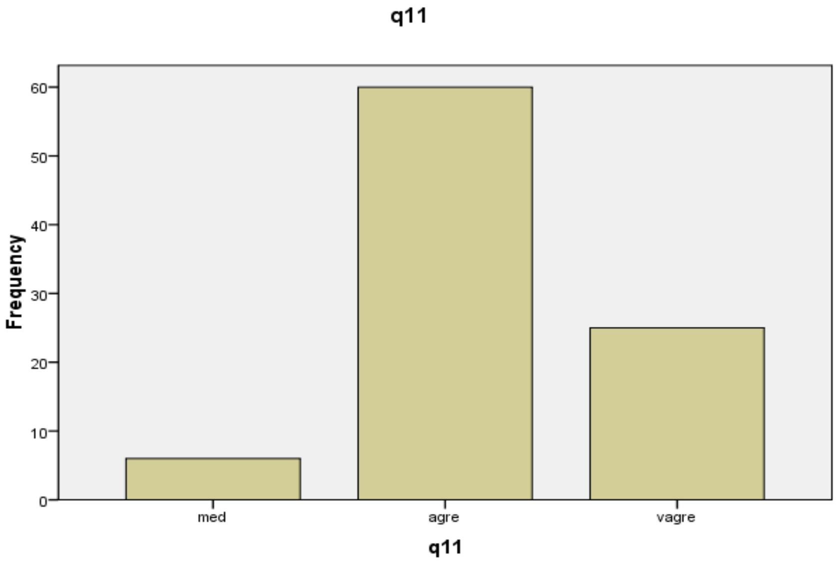
9- يساعد توقيت الاختبارات الأساسية على إعداد الخطط الزمنية بصورة أكثر واقعية للمراجعة، لأن نسبة الموافقة كانت 79.2 %، في حين كانت نسبة عدم الموافقة 6.6% من العينة المدروسة.المدروسة ويوضحه الشكل البياني الآتي(24):



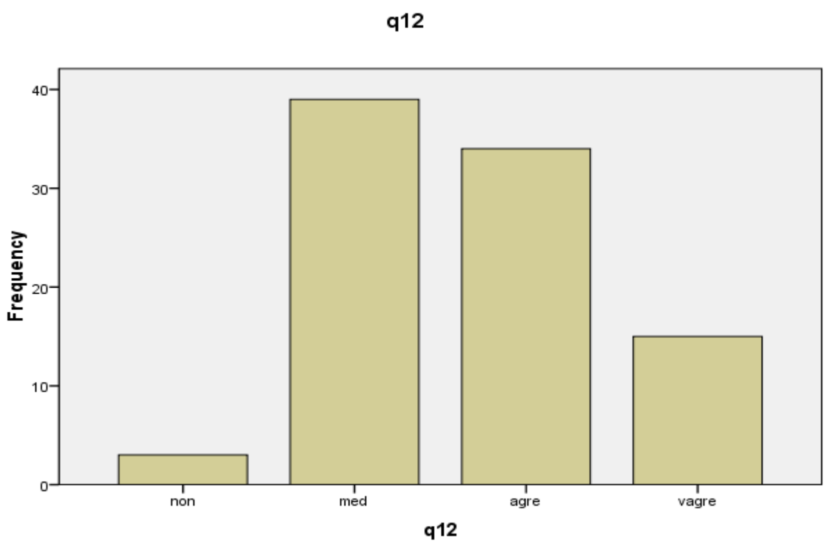
10- إن هيكلة الاختبارات الأساسية بشكل جيد من شأنه منع التصرفات الشخصية والأعمال الارتجالية لفريق المراجعة ، وتفادي التخبط في أعمال المراجعة ؛ لأن نسبة الموافقة كانت 53.9 %، في حين كانت نسبة عدم الموافقة 5.5% من العينة المدروسة، ويوضحه الشكل البياني الآتي(25):



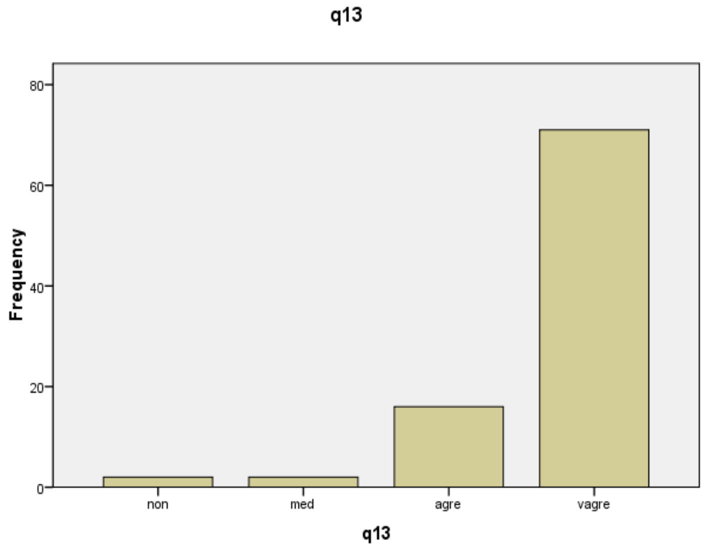
11- إن تعرف المراجع على الحسابات غير الخطرة من شأنه تخفيض ضغط الوقت الذي يؤثر في المراجع، لأن نسبة الموافقة كانت 93.4 % في حين نسبة عدم الموافقة 6.6%، مـــن العينة المدروسة ويوضحه الشكل البياني الآتي(26):



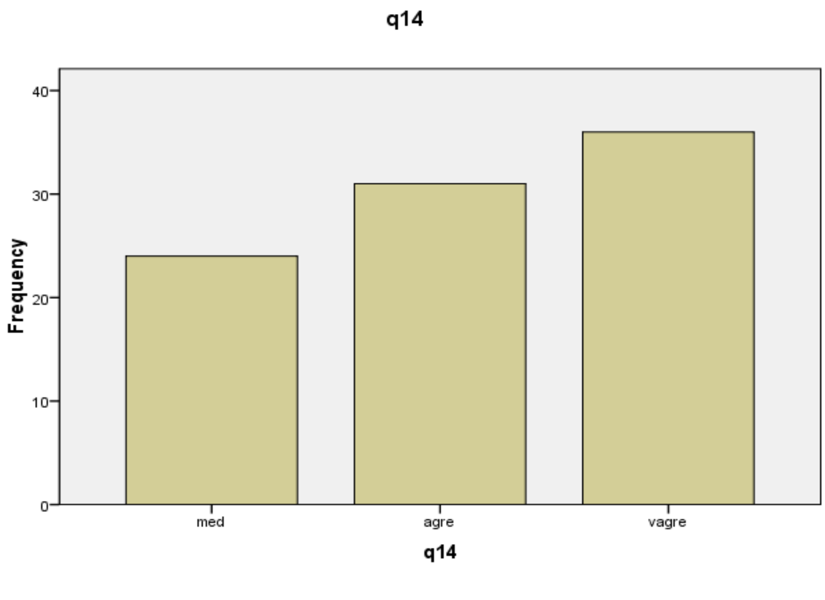
12- تعكس كفاءة وملاءمة أدلة الإثبات التي تم الحصول عليهـــا مـــدى كفـــاءة تخـــصيص الأفراد في المهام؛ لأن نسبة الموافقة كانت 53.9%، في حين كانت نـــسبة عـــدم الموافقـــة 3.3% من العينة المدروسة.ويوضحه الشكل البياني الآتي(27):



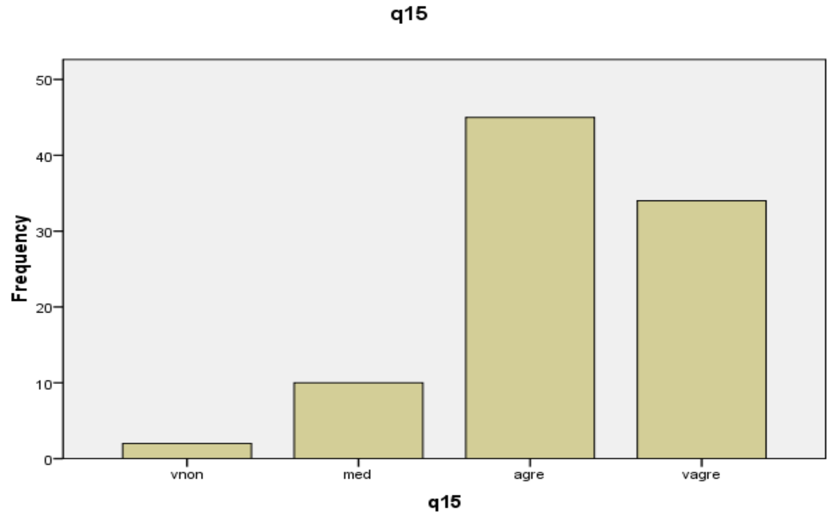
13- يعكس تعرف المراجع على الحسابات غير الخطرة كفاءة إجراءات انتقاء المـــراجعين بمنشأة المراجعة لأن نسبة الموافقة كانت 95.6 %، في حين كانت نـــسبة عـــدم الموافقـــة 2.2% من العينة المدروسة. ويوضحه الشكل البياني الآتي(28):



14- إن معرفة المجالات ذات المخاطر العالية داخل المنشأة محل المراجعة من شأنه هيكلة عملية المراجعة بشكل أفضل ، لأن نسبة الموافقة كانت 73.7% ، ولم تكن هناك أي إجابـــة بعدم الموافقة من العينة ككل .ويوضحه الشكل البياني الآتي(29):



15- يعدّ اختبار العناصر الرقابية داخل المنشأة محل المراجعة أمراً كافياً للحصول على دليل لكل من معايير المراجعة المقبولة عموماً ، لأن نسبة الموافقة كانت 86.8%، في حين كانت نسبة عدم الموافقة كانت 2.2% من العينة المدروسة ، ويوضحه الشكل البياني الآتي(30):



جدول رقم /9/

نتائج تحليل آراء المحاسبين القانونيين بشأن الفرضية الأولى

السؤال	الوسط الحسابي	نسبة الوسط%	الانحراف المعياري	ترتيب حسب الأهمية
1- إن فهم طبيعة النظام المحاسبي في المنشأة والدورة المحاسبية فيها يساعد على تخطيط عملية المراجعة	4.48	89.67	0.70	4
2- يساعد فهم طبيعة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة على تخطيط عملية المراجعة	4.65	93	0.71	2
3- تعرّف الهيكل الإداري وتوزيع خطوط المسؤولية يساعد على تخطيط عملية المراجعة	4.18	83.52	0.89	10
4-يؤدي التخطيط السليم لعملية المراجعة إلى رفع كفاءتها وفعاليتها	4.34	86.81	0.65	6
5- تعكس القدرة على تحديد مواطن مخاطر المراجعة وأخذها بعين بالحسبان كفاءة الاختيار الجيد لفريق المراجعة.	4.23	84.62	0.84	7
6- تزداد قدرة المراجعين على التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية بإخضاعهم لبرامج التعليم المهني المستمر	4.59	91.87	0.49	3

7- يعكس التزام المراجع بتوثيق ما توصل إليه من أدلة مدى التزام منشأة المراجعة بالمعايير المهنية والدولية	3.46	69.12	0.73	15
8- يسهم التخطيط السليم لعملية المراجعة في كفاءة انتقاء العملاء وتحديد إمكانية الاستمرار معهم أم لا	4.20	83.96	0.72	9
9- يساعد توقيت الاختبارات الأساسية على إعداد الخطط الزمنية بصورة أكثر واقعية	4.02	80.44	0.84	12
10- إن تصميم الاختبارات الأساسية بشكل جيد من شأنه منع التصرفات الشخصية والأعمال الارتجالية لفريق المراجعة وتفادي التخبط في أعمال المراجعة	3.70	74.00	0.88	13
11- تعرف المراجع الحسابات غير الخطرة من شأنه تخفيض ضغط الوقت الذي يؤثر في المراجع	4.21	84.18	0.55	8
12- تعكس كفاءة وملاءمة أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها يعكس مدى كفاءة تخصيص الأفراد على المهام	3.67	73.41	0.79	14
13-تعرف المراجع الحسابات غير الخطرة يعكس كفاءة إجراءات انتقاء المراجعين بمنشأة المراجعة	4.71	94.29	0.62	1
14-إن معرفة المجالات ذات المخاطر العالية داخل المنشأة محل المراجعة من شأنه هيكلة عملية المراجعة بشكل أفضل	4.13	82.64	0.81	11
15-يعد اختبار العناصر الرقابية داخل المنشأة محل المراجعة أمراً كافياً للحصول على دليل لكل من معايير المراجعة المقبولة عموماً	4.48	89.67	0.70	5
المجموع	4.20	84	0.72	

يبين الجدول أن قيم الوسط الحسابي تتراوح ما بين 3.46- 4.71، أي ما يمثل نسبة 69.2%-94.2% على التوالي، مما يشير إلى أن آراء أفراد العينة تتوافق والفرضية القائلة بأن الاعتماد على استراتيجية الاختبارات الأساسية يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة من منظور العوامل التنظيمية لجودة المراجعة .

ونلاحظ في الجدول رقم (10) وحسب ترتيب الأهمية أن أعلى نسبة من الوسط الحسابي والبالغة 4.71 وبنسبة مئوية 94.2% وانحراف معياري 0.62 كانت للفقرة (13) التي تنص على أن تعرف المراجع الحسابات غير الخطرة يعكس كفاءة إجراءات انتقاء المراجعين بمنشأة المراجعة،ثم تليها بالترتيب الفقرة رقم(2) التي تنص على ضرورة فهم طبيعة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة ليساعد على تخطيط عملية المراجعة بوسط حسابي4.65 وبنسبة مئوية 93% وانحراف معياري 0.71 أما باقي الأوساط الحسابية لباقي الإجابات فقد تم

وُزّعت حسب درجة أهميتها لبيان ترتيب الإجراءات التي تؤدي إلى تحسين جودة المراجعة من منظور العوامل التنظيمية لجودة المراجعة .

اختبار الفرضية الأولى:

"إن الاعتماد على استراتيجية الاختبارات الأساسية يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة من منظور العوامل التنظيمية لجودة المراجعة" .

سيتم اختبار هذه الفرضية من خلال إخضاع نتائج الإجابات لعينة الدراسة من المراجعين القانونيين لاختبار T ، وكذلك الوسط الحسابي لبنود الفرضية كلها ، وقد قامت الباحثة باختبارها كما في الجدول الآتي رقم (10) :

Group Statistics

متوسط الخطأ المعياري	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد
.02877	.27440	4.2033	91

One Sample T- Test

يؤدي الاعتماد على استراتيجية الاختبارات الأساسية إلى تحسين جودة المراجعة من منظور العوامل التنظيمية لجودة المراجعة						الفرضية الأولى
95% Confidence Interval of the Difference		الوسط الحسابي	Sig. (2-tailed)	درجة الحرية df	اختبار t	القيم الإحصائية
Upper	Lower					
4.1332	4.0189	4.2033	.000	90	141.700	

من خلال الجدول السابق دُرس المتوسط الكلي لنتائج عينة البحث على الفرضية الأولى، وبدراسة قيمة T ستيودنت نجد أن قيمة T = 141.70 ومستوى الدلالة 0.000 وهو أصغر من مستوى الدلالة الافتراضي (A=0.05) ومن ثم نقبل الفرضية .

ولمزيد من الاختبارات لتأكيد صحة الفرضية قامت الباحثة باختبار إضافي للوسط الحسابي لعينة الدراسة والبالغ 4.2033 وبانحراف معياري 0.27440 فكان الوسط الحسابي أكبر من القيمة الافتراضية للوسط الحسابي المعتمدة في الدراسة (3.5)، وهذا يعني قبول الفرضية،أي: إن الاعتماد على استراتيجية الاختبارات الأساسية يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة من منظور العوامل التنظيمية لجودة المراجعة.

أ- تحليل نتائج الدراسة المتعلقة بالفرضية الثانية التي تنص على :

" يؤدي الاعتماد على استراتيجية الاختبارات الأساسية إلى تحسين جودة المراجعة من منظور العوامل المؤثرة في فريق عمل المراجعة ".

ويمكننا عرض البيانات التي تم التوصل إليها من خلال الجداول (12) على النحو الآتي:

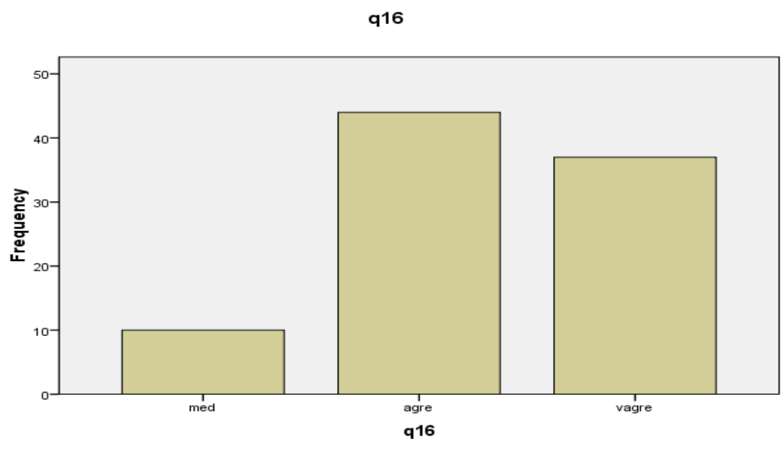
جدول رقم /11/ التكرارات والنسب المئوية لاجابات عينة الدراسة عن الفرضية الثانية

م.	السؤال	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة	
		التكرار	النسبة المئوية	التكرار	النسبة المئوية	التكرار	النسبة المئوية	التكرار	النسبة المئوية	التكرار	النسبة المئوية
16	إن التزام المراجع بتوثيق ما توصل إليه من أدلة تعكس الخبرة العملية لمراجع الحسابات	37	%40.6	44	%48.4	10	%11	0	0	0	0
17	إن استقلال مراجع الحسابات يساعده على تشخيص المشاكل التي من الممكن أن تكون مدعاة لتحريف القوائم المالية	23	%25.3	40	%43.9	13	%14.3	15	%16.5	0	0
18	يرتبط تحديد المستوى المقبول لمخاطر المراجعة بخبرة مراجع الحسابات	63	%69.2	26	%28.6	0	0	2	%2.2	0	0
19	يرتبط تطبيق استراتيجية الاختبارات الأساسية بوظيفة الإشراف والمتابعة على فريق المراجعين	9	%9.9	56	%61.5	19	%20.9	7	%7.7	0	0
20	إن معرفة طبيعة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية في المنشأة يرفع من كفاءة أداء العمل الميداني للمراجعة	39	%42.9	35	%38.5	15	%16.4	0	0	2	%2.2
21	ينعكس نجاح تصميم الاختبارات الأساسية على كفاءة وخبرة فريق المراجعة	42	%46.2	34	%37.3	15	%16.5	0	0	0	0
22	إن ترشيد قرارات المراجع بشأن تحديد حجم الاختبارات الأساسية ينعكس بشكل إيجابي على كفاءة المراجعة	64	%70.3	20	%22	4	%4.4	3	%3.3	0	0
23	يمكّن فهم المراجع لهيكل الرقابة الداخلية في المنشأة من اتخاذ قرارات رشيدة تتعلق بتقويمه وبتحديد حجم الاختبارات الأساسية	38	%41.8	33	%36.2	20	%22	0	0	0	0

24	يسهم التركيز على تقدير مخاطر الرقابة الداخلية وانعكاساتها على القوائم المالية في تنفيذ عملية المراجعة بشكل أفضل	42	%46.1	39	%42.9	7	%7.7	0	0	3	%3.3
25	يولد الاعتماد على استراتيجية الاختبارات الأساسية دافعاً لرفع معرفة وكفاءة فريق المراجعة	15	%16.5	34	%37.4	39	%42.8	3	%3.3	0	0
26	يعكس توثيق عملية تقدير مخاطر الرقابة كفاءة أداء العمل الميداني للمراجعة	27	%29.7	46	%50.5	15	%16.5	3	%3.3	0	0
27	تعكس أحكام المراجع فيما يتعلق بالمخاطر العامة خبرة المراجع	69	%75.8	19	%20.9	0	0	3	%3.3	0	0
28	إن مراجعة المنشأة خلال سنوات سابقة تؤثر في استقلال مراجع الحسابات	14	%15.4	49	%53.8	22	%24.2	6	%6.6	0	0
29	يساعد القيام بفحص العينات على أساس اختبارات الأرصدة والتحقق من زيادة كفاءة العمل الميداني	47	%51.6	31	%34.1	10	%11	0	0	3	%3.3
30	إن تطبيق استراتيجية الاختبارات الأساسية يساعد على اختيار الأدلة ذات الفاعلية الكبرى	42	%46.2	34	%37.3	15	%16.5	0	0	0	0

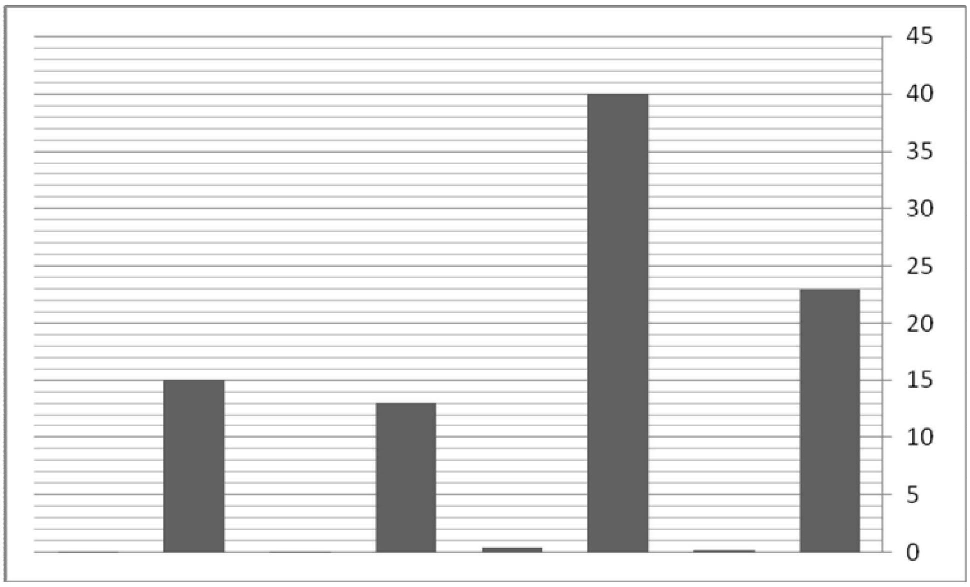
يتضح من الجدول السابق مايأتي :

1- إن التزام المراجع بتوثيق ما توصل إليه من أدلة تعكس الخبرة العملية لمراجع الحسابات لأن نسبة الموافقة كانت 89 % ولم تكن هناك أي إجابة بعدم الموافقة من العينة ككل .ويوضحه الشكل البياني الآتي رقم(31):



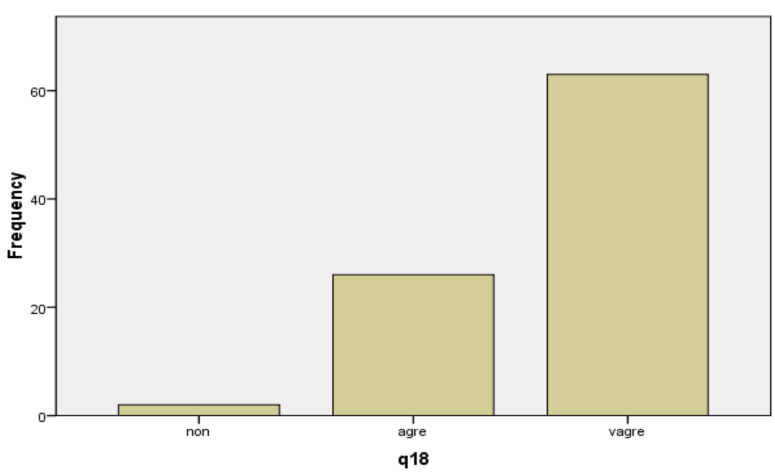
2- إن استقلال مراجع الحسابات يساعده على تشخيص المشاكل التي من الممكـــن أن تكـــون مدعاة لتحريف القوائم المالية، لأن نسبة الموافقة كانت 69.2 %، في حين كانت نـــسبة عـــدم الموافقة 16.5% من العينة المدروسة.ويوضحه الشكل البياني الآتي(32):

q 17



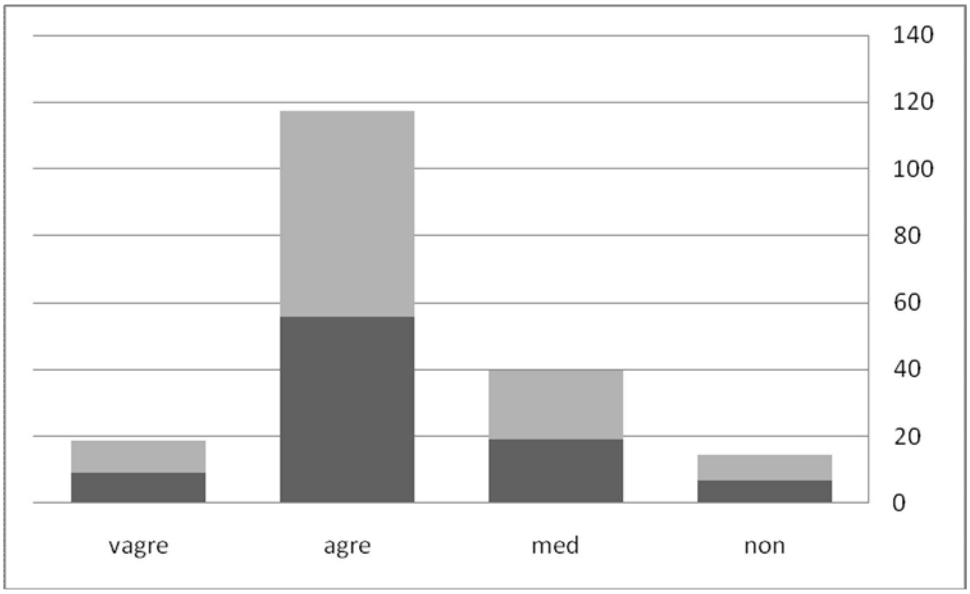
3- يرتبط تحديد المستوى المقبول لمخاطر المراجعة بخبرة مراجـــع الحـــسابات، لأن نـــسبة الموافقة كانت 97.8 %، في حين كانت نسبة عدم الموافقـــة 2.2% مـــن العينـــة المدروســـة ويوضحه الشكل البياني الآتي(33):

q18



4- يرتبط تطبيق استراتيجية الاختبارات الأساسية بوظيفة الإشراف والمتابعة علـــى فريـــق المراجعين ، لأن نسبة الموافقة كانت 71.4% في حين كانت نسبة عدم الموافقة 7.7% مـــن العينة المدروسة.ويوضحه الشكل البياني الآتي(34):

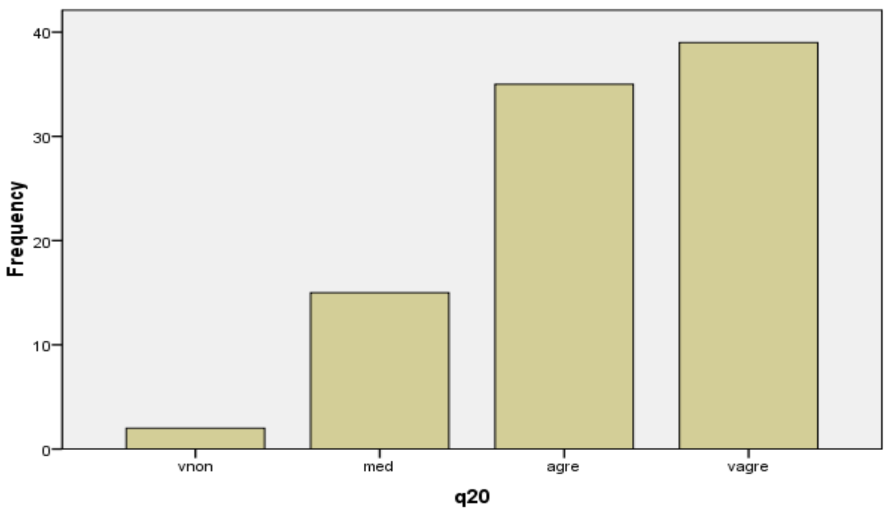
q19



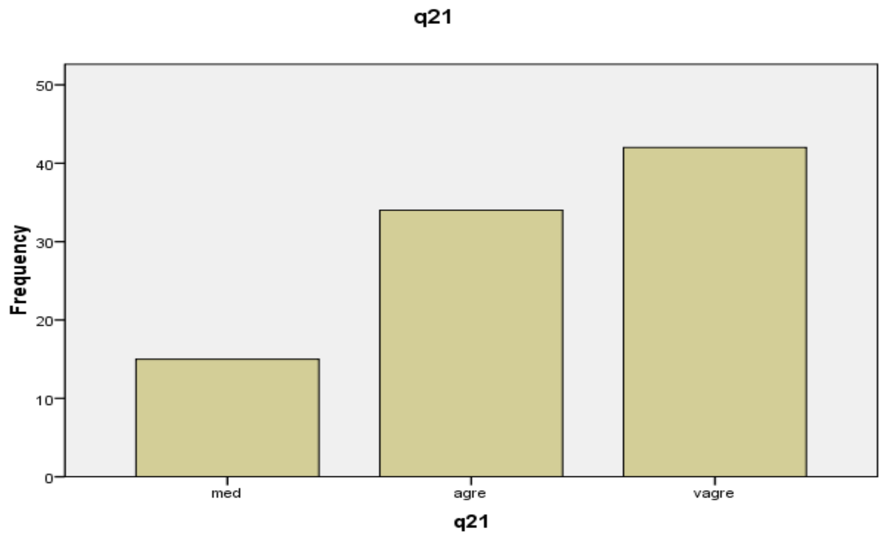
q19

5- إن معرفة طبيعة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية في المنشأة يرفع من كفاءة أداء العمل الميداني للمراجعة لأن نسبة الموافقة كانت 81.4% في حين كانت نسبة عدم الموافقة 2.2% من العينة المدروسة.ويوضحه الشكل البياني الآتي(35):

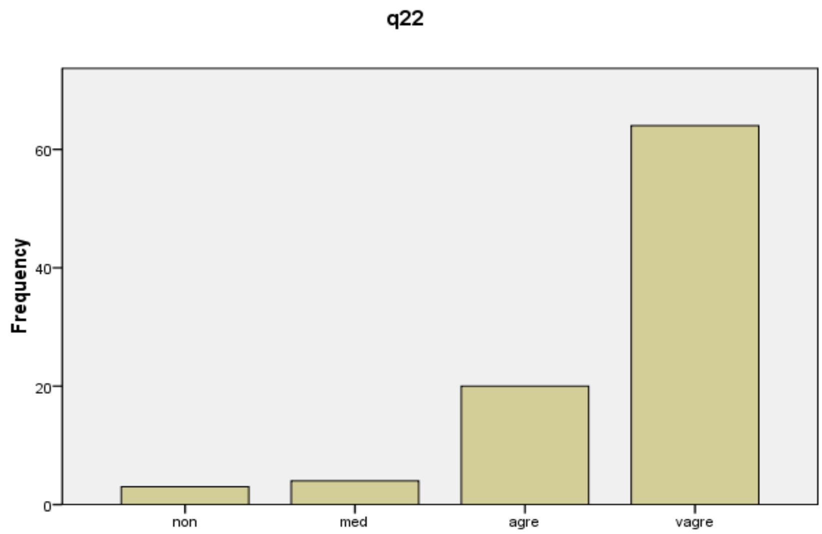
q20



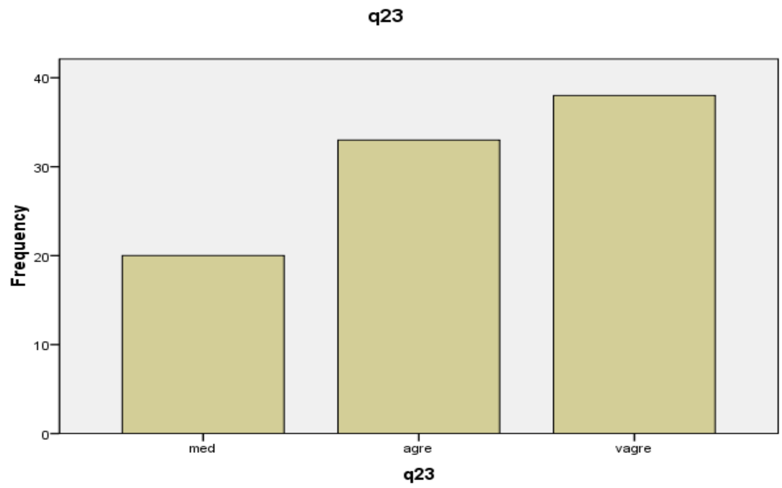
6- ينعكس نجاح تصميم الاختبارات الأساسية على كفاءة فريق المراجعة وخبرته؛ لأن نسبة الموافقة كانت 83.5 %، ولم تكن هناك أي إجابة بعدم الموافقة من العينة ككـل ويوضـحه الشكل البياني الآتي(36):



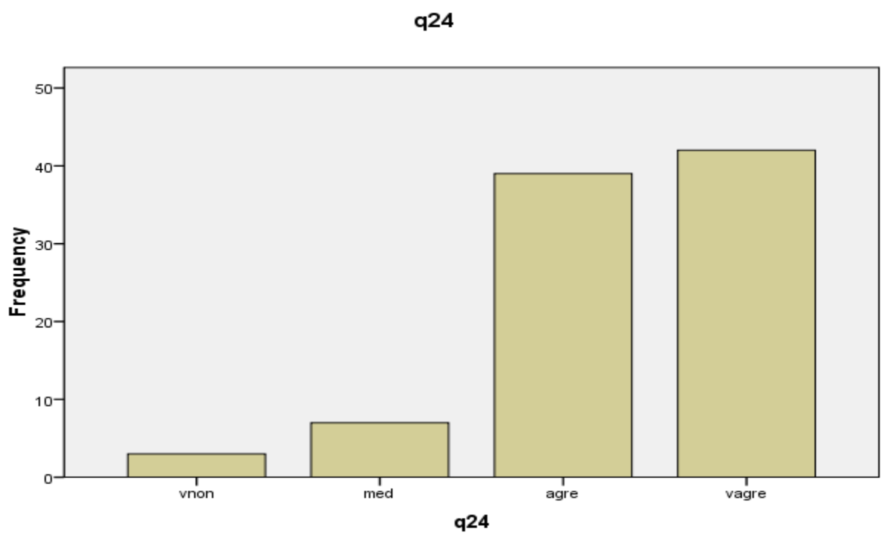
7- ينعكس ترشيد قرارات المراجع بشأن تحديد حجم الاختبارات الأساسية انعكاساً إيجابيـاً على كفاءة المراجعة، لأن نسبة الموافقة كانت 82.3%، في حين كانت نسبة عدم الموافقـة 3.3% من العينة المدروسة ويوضحه الشكل البياني الآتي(37):



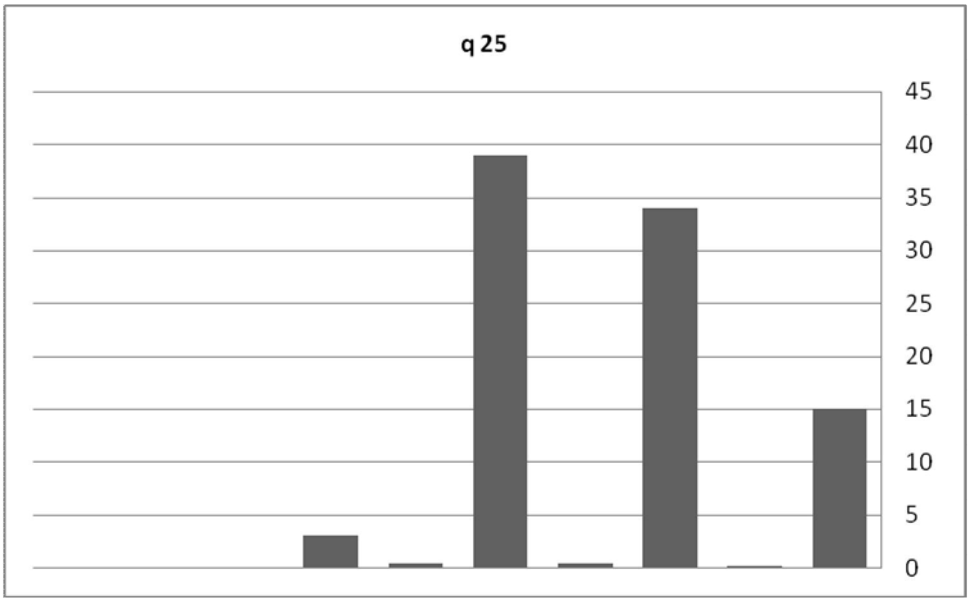
8- يمكّن فهم المراجع لهيكل الرقابة الداخلية في المنشأة من اتخاذ قرارات رشيدة تتعلق بتقويمه وبتحديد حجم الاختبارات الأساسية؛ لأن نسبة الموافقة كانت 78 % ولم تكن هناك أي إجابة بعدم الموافقة من العينة ككل، ويوضحه الشكل البياني الآتي(38):



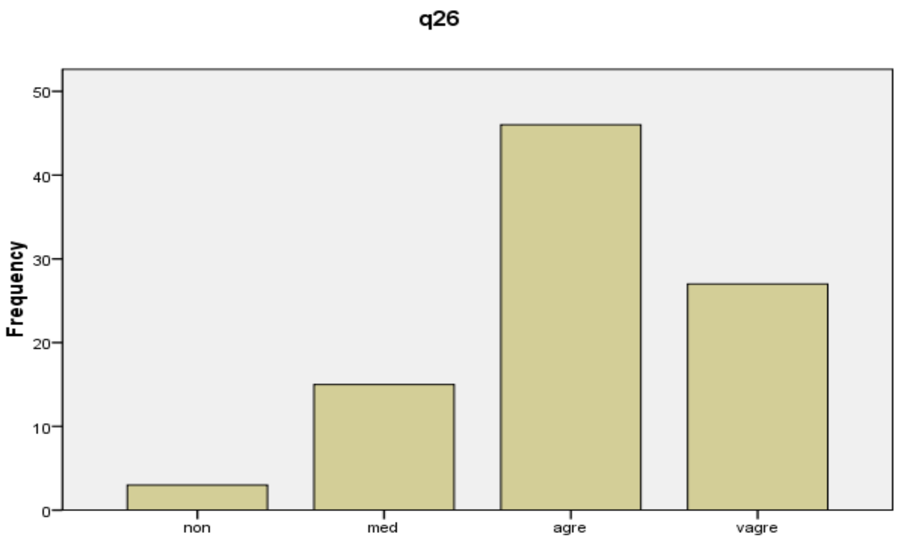
9- يسهم التركيز على تقدير مخاطر الرقابة الداخلية وانعكاساتها على القوائم المالية في تنفيذ عملية المراجعة بشكل أفضل ؛ لأن نسبة الموافقة كانت 88%، في حين كانت نسبة عدم الموافقة 3.3% من العينة المدروسة، ويوضحه الشكل البياني الآتي(39):



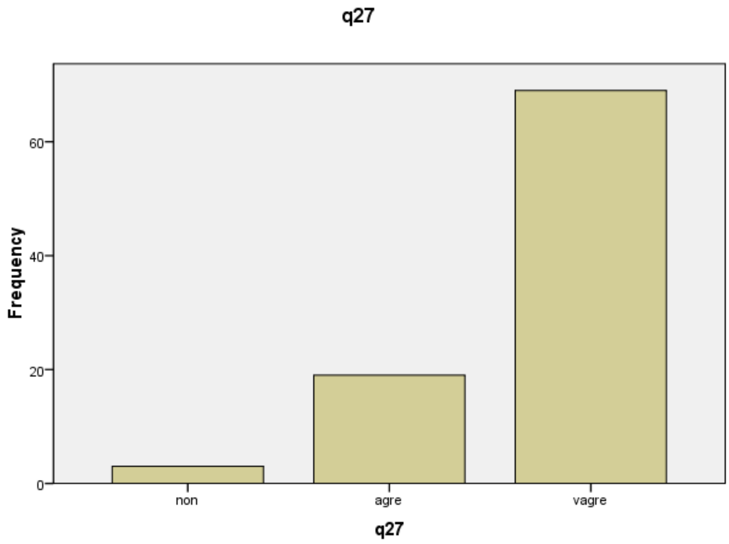
10- إن الاعتماد على استراتيجية الاختبارات الأساسية يولد دافعـــاً لرفـــع معرفـــة فريـــق المراجعة وكفاءته لأن نسبة الموافقة كانت 53.9 % ، في حين كانت نسبة عـــدم الموافقـــة 3.3% من العينة المدروسة ، ويوضحه الشكل البياني الآتي(40):



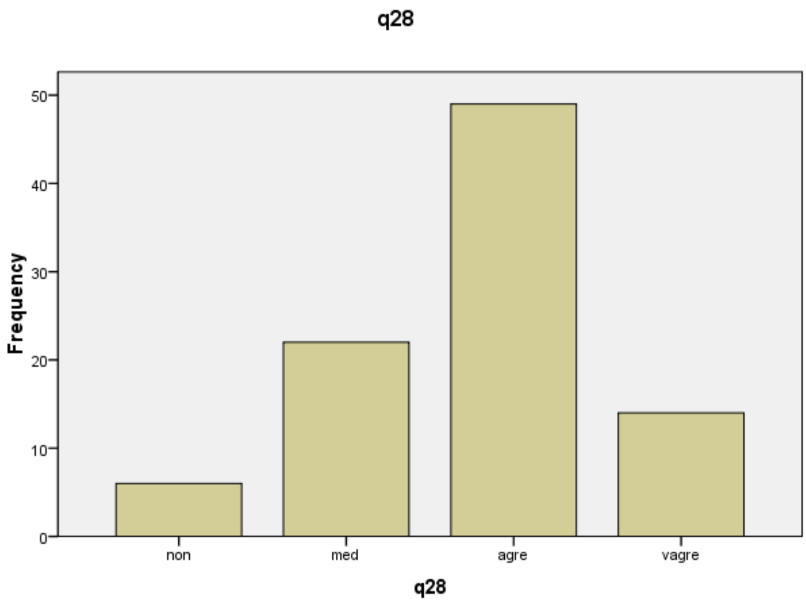
11- يعكس توثيق عملية تقدير مخاطر الرقابة كفاءة أداء العمل الميداني للمراجعـــة ، لأن نسبة الموافقة كانت 80.2% ، في حين كانت نسبة عدم الموافقة 3.3% من العينة المدروسة ويوضحه الشكل البياني الآتي(41):



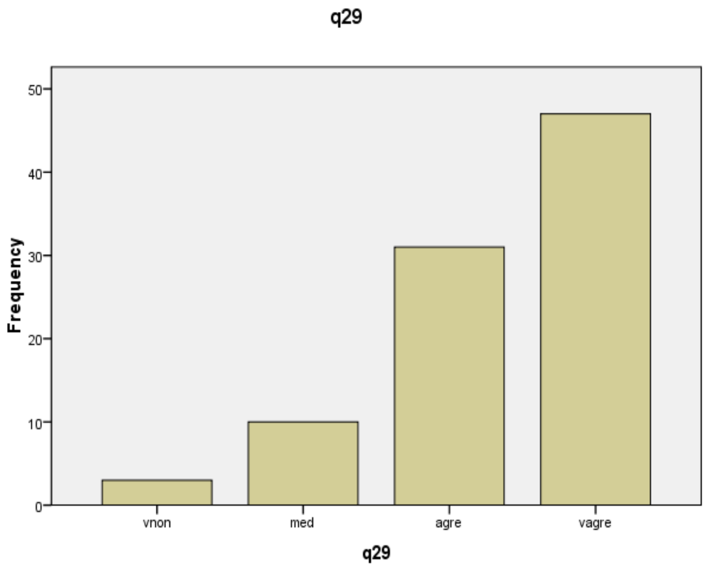
12- تعكس أحكام المراجع فيما يتعلق بالمخاطر العامة خبرة المراجع، لأن نسبة الموافقة كانت 96.7% ، في حين كانت نسبة عدم الموافقة 3.3% من العينة المدروسة ، ويوضحه الشكل البياني الآتي(42):



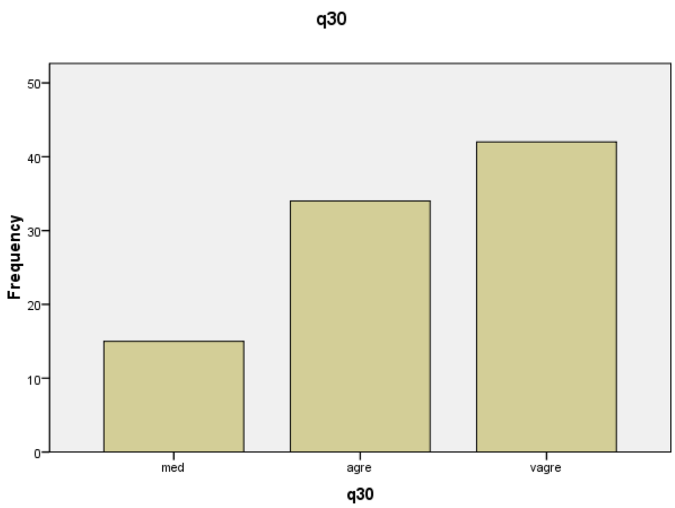
13- تؤثر مراجعة المنشأة خلال سنوات سابقة في استقلال مراجع الحسابات ؛ لأن نسبة الموافقة كانت 69.2% ، في حين كانت نسبة عدم الموافقة 6.6% من العينة المدروسة، ويوضحه الشكل البياني الآتي(43):



14- إن القيام بفحص العينات على أساس اختبارات الأرصدة والتحقق يساعد على زيادة كفاءة العمل الميداني، كانت نسبة الموافقة 85.7%، في حين كانت نسبة عدم الموافقة 3.3% من العينة المدروسة.ويوضحه الشكل البياني الآتي(44):



15- يساعد تطبيق استراتيجية الاختبارات الأساسية على اختيار الأدلة ذات الفاعلية الكبرى، لأن نسبة الموافقة كانت 83.5% ، ولم تكن هناك أي إجابة بعدم الموافقة من العينة ككل ويوضحه الشكل البياني الآتي(45):



جدول رقم /12/

نتائج تحليل آراء المحاسبين القانونيين بشأن الفرضية الثانية

السؤال	الوسط الحسابي	نسبة الوسط	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
16- إن التزام المراجع بتوثيق ما توصل إليه من أدلة تعكس الخبرة العملية لمراجع الحسابات	4.30	85.93	0.66	5
17- إن استقلال مراجع الحسابات يساعده على تشخيص المشاكل التي من الممكن أن تكون مدعاة لتحريف القوائم المالية	3.46	69.12	0.73	15
18- يرتبط تحديد المستوى المقبول لمخاطر المراجعة بخبرة مراجع الحسابات	4.65	93	0.60	2
19- يرتبط تطبيق استراتيجية الاختبارات الأساسية بوظيفة الإشراف والمتابعة على فريق المراجعين	3.74	74.73	0.74	13
20- إن معرفة طبيعة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية في المنشأة يرفع من كفاءة أداء العمل الميداني للمراجعة	4.20	83.96	0.87	9
21- ينعكس نجاح تصميم الاختبارات الأساسية على كفاءة فريق المراجعة وخبرته .	4.30	85.93	0.74	6
22- إن ترشيد قرارات المراجع بشأن تحديد حجم الاختبارات الأساسية ينعكس بشكل إيجابي على كفاءة المراجعة	4.59	91.87	0.73	3
23- يمكّن فهم المراجع لهيكل الرقابة الداخلية في المنشأة من اتخاذ قرارات رشيدة تتعلق بتقويمه وبتحديد حجم الاختبارات الأساسية	4.20	83.96	0.78	10
24- يسهم التركيز على تقدير مخاطر الرقابة الداخلية وانعكاساتها على القوائم المالية في تنفيذ عملية المراجعة بشكل أفضل	4.29	85.71	0.87	8
25- يولد الاعتماد على استراتيجية الاختبارات الأساسية دافعاً لرفع معرفة وكفاءة فريق المراجعة	3.67	73.41	0.79	14
26- يعكس توثيق عملية تقدير مخاطر الرقابة كفاءة أداء العمل الميداني للمراجعة	4.07	81.32	0.77	11
27- تعكس أحكام المراجع فيما يتعلق بالمخاطر العامة خبرة المراجع	4.69	93.85	0.64	1

12	0.79	75.60	3.78	28- إن مراجعة المنشأة خلال سنوات سابقة تؤثر في استقلال مراجع الحسابات
4	0.92	86.15	4.31	29- يساعد القيام بفحص العينات على أساس اختبارات الأرصدة والتحقق من زيادة كفاءة العمل الميداني
7	0.66	85.93	4.30	30- إن تطبيق استراتيجية الاختبارات الأساسية يساعد على اختيار الأدلة ذات الفاعلية الكبرى
	0.75	83.4	4.17	المجموع

يبين الجدول السابق أن قيم الوسط الحسابي تتراوح ما بين 3.46- 4.69 أي ما يمثل نسبة 69.2%- 93.8% على التوالي؛ مما يشير إلى أن آراء أفراد العينة تتوافق مع الفرضية القائلة: إن الاعتماد على استراتيجية الاختبارات الأساسية يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة من منظور العوامل المؤثرة في فريق عمل المراجعة.

ونلاحظ في الجدول رقم (13) وحسب ترتيب الأهمية أن أعلى نسبة من الوسط الحسابي والبالغة 4.69 وبنسبة مئوية 93.8% وانحراف معياري 0.64 كانت للفقرة (27) التي تنص على أن أحكام المراجع فيما يتعلق بالمخاطر العامة تعكس خبرة المراجع ، ثم تليها بالترتيب الفقرة رقم(18) التي تنص على أن تحديد المستوى المقبول لمخاطر المراجعة يرتبط بخبرة مراجع الحسابات بوسط حسابي4.65 وبنسبة مئوية 93% وانحراف معياري 0.6 ، أما باقي الأوساط الحسابية لباقي الإجابات فقد وُزّعت حسب درجة أهميتها لبيان ترتيب الإجراءات التي تؤدي إلى تحسين جودة المراجعة من منظور العوامل المؤثرة في فريق عمل المراجعة.

اختبار الفرضية الثانية:

يؤدي الاعتماد على استراتيجية الاختبارات الأساسية إلى تحسين جودة المراجعة من منظـور العوامل المؤثرة في فريق عمل المراجعة

سيتم اختبار هذه الفرضية من خلال إخضاع نتائج الإجابات لعينة الدراسة مـن المـراجعين القانونيين لاختبار T وكذلك الوسط الحسابي لبنود الفرضية كلها ، وقد قام الباحث باختبارهـا كما في الجدول الآتي(13) :

متوسط الخطأ المعياري	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد
.02841	.27099	4.17	91

One-Sample Test

الفرضية الثانية	يؤدي الاعتماد على استراتيجية الاختبارات الأساسية إلى تحسين جودة المراجعة من منظور العوامل المؤثرة في فريق عمل المراجعة					
القيم الإحصائية	اختبار t	درجة الحرية df	Sig. (2-tailed)	الوسط الحسابي	**95% Confidence Interval of the Difference**	
					Lower	Upper
	142.232	90	.000	4.17	3.9840	4.0969

من خلال الجدول السابق دُرس المتوسط الكلي لنتائج عينة البحـث علـى الفرضـية الثانيـة وبدراسة قيمة T ستيودنت نجد أن قيمة T = 142.23 ومستوى الدلالة 0.000 ، وهو أصـغر من مستوى الدلالة الافتراضي (α=0.05)، ومن ثم نقبل الفرضية .

ولمزيد من الاختبارات لتأكيد صحة الفرضية قامت الباحثة باختبار إضافي للوسط الحـسابي لعينة الدراسة والبالغ 4.17 وبانحراف معياري 0.27099 فكان الوسط الحسابي أكبـر مـن

القيمة الافتراضية للوسط الحسابي المعتمدة في الدراسة (3.5) ؛ وهذا يعني قبول الفرضية،أي: إن الاعتماد على استراتيجية الاختبارات الأساسية يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة من منظور العوامل المؤثرة في فريق عمل المراجعة .

المبحث الثالث

النتائج والتوصيات

4-3-1- النتائج:

في إطار الدراسة التي تمت، و بعد تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها توصلت الباحثة إلى النتائج الآتية :

1. يؤدي الاعتماد على استراتيجية الاختبارات الأساسية إلى تحسين جودة المراجعة من منظور العوامل التنظيمية لجودة المراجعة ، وذلك لأنّ:

أ- يساعد استخدام استراتيجية الاختبارات الأساسية على تخطيط عملية المراجعة.

ب- إن استخدام استراتيجية الاختبارات الأساسية يرفع كفاءة وفعالية المراجعة.

ت- يساعد استخدام استراتيجية الاختبارات الأساسية على إعداد الخطط الزمنية بصورة أكثر واقعية.

ث- يساعد استخدام استراتيجية الاختبارات الأساسية على تفادي التخبط في أعمال المراجعة.

ج- يساعد استخدام استراتيجية الاختبارات الأساسية على التخفيض من ضغط الوقت الذي يؤثر في المراجع.

ح- يساعد استخدام استراتيجية الاختبارات الأساسية على تخصيص الأفراد على المهام .

2. يؤدي الاعتماد على استراتيجية الاختبارات الأساسية إلى تحسين جودة المراجعة من منظور العوامل المؤثرة في فريق عمل المراجعة ، وذلك لأنّ:

أ- يعكس استخدام استراتيجية الاختبارات الأساسية خبرة مراجع الحسابات.

ب- يتطلب استخدام استراتيجية الاختبارات الأساسية متابعة فريق المراجعين.

ت- يرفع استخدام استراتيجية الاختبارات الأساسية مـن كفـاءة العمل الميداني للمراجعة.

ث- يساعد استخدام استراتيجية الاختبارات الأساسية على اختيـار الأدلة ذات الفاعلية الأكبر .

4-3-2- التوصيات:

في ضوء الدراسة السابقة توصي الباحثة بما يلي :

1- لضمان التخطيط الفعال للمراجعة فمن الضروري تحديد استراتيجية المراجعة بشكل مناسب.

2- تنظيم برامج مستمرة من دورات التعليم والتأهيل المستمر بهدف زيادة كفاءة الممارسين مهنياً وتعريفهم بكيفية تطبيق استراتيجية الاختبارات الأساسية لضمان التخطيط والتنفيذ الفعال للمراجعة.

3- توصي الباحثة مراجعي الحسابات بضرورة وضع سياسات وإجراءات بشأن تعيين الأفراد المؤهلين للعمل في مكاتبهم؛ بحيث تتوافر فيهم الصفات المهنية والعلمية اللازمة لضمان قيامهم بأداء المهام الموكلة إليهم بكفاءة عالية.

4- توصي الباحثة في ضوء الدراسة التي تمت بإجراء دراسات للإستراتيجيات الأخرى المتبقية سعياً نحو سلوك الاستراتيجية الأكثر كفاءة وفعالية للوصول إلى أعلى مستوى للجودة.

5- الرقابة على تطبيق المعايير الدولية من قبل مجلس المحاسبة والتدقيق عند مباشرة أعماله –ولا سيمّا معيار الرقابة على الجودة – والعمل على نشرها وتوضيحها بشكل واسع، وإعداد دورات التدريب الكفيلة بنشر كيفية العمل بها بشكل سليم .

6- اعتماد مجلس المحاسبة والتدقيق ضمن تعليماته المستقبلية – وحرصاً على دعم جودة المراجعة – استخدام استراتيجية الاختبارات الاساسية في أثناء أداء عملية المراجعة.

7- ضرورة رفع الوعي بأهمية جودة عملية المراجعة وكيفية الوصول إلى مستوى الجودة المطلوب من خلال تفعيل دور الجامعات ووسائل الإعلام لتسليط الضوء بشكل أكبر على موضوعات المراجعة وأهميتها.

المصادر والمراجع

أولاً– المراجع باللغة العربية:

أ– الكتب:

1 . أرينز، ألفين ، لويك ، جيمس ، 2005 ،"المراجعة مدخل متكامل"، ترجمة دار المريخ،السعودية .

2 . "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وأخلاقيات المهنة"،2005،ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن .

3 . الدهراوي ، كمال الدين مصطفى ، سرايا ، محمد السيد ،2006 ، "المحاسبة والمراجعة دراسات متقدمة "، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية.

4 . الصحن ، عبد الفتاح محمد ، عبيد ، حسن أحمد ، حسن ، شريفة علي، 2007 ، "أسس المراجعة الخارجية "، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية .

5 . القاضي،حسين ، دحدوح ، حسين ،2002،"مراجعة الحسابات (الأساسيات)"، منشورات جامعة دمشق.

6 . القاضي،حسين ، قريط،عصام ،2005 ،"مراجعة الحسابات (الإجراءات)"، منشورات جامعة دمشق.

7 . توماس ،وليم ،هنكي ،أمرسون ،2006،"المراجعة بين النظرية والتطبيق "، ك1،تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد ، دار المريخ ، الرياض.

8 . توماس ،وليم ،هنكي ،أمرسون ،2006،"المراجعة بين النظرية والتطبيق "، ك2،تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد ، دار المريخ ، الرياض .

9 . حماد،طارق عبد العال ،2004 ،"موسوعة معايير المراجعة "، الجزء الأول ، الدار الجامعية ، جامعة عين شمس.

10 . حماد،طارق عبد العال ،2004 ،"موسوعة معايير المراجعة " ، الجزء الثاني ، الدار الجامعية ، جامعة عين شمس.

11 . حماد،طارق عبد العال ،2007 ،"موسوعة معايير المراجعة " ، الجزء الأول ، الدار الجامعية ، جامعة عين شمس.

12 . سرايا ، محمد السيد ، 2007 ،"أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل"،المكتب الجامعي الحديث ، جامعة الإسكندرية.

13 . عبيد ، حسين، السيد ،شحاته ، 2007، " المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة " ، الدار الجامعية ، الإسكندرية .

14 . علي، عبد الوهاب نصر ، كامل ، سمير محمد ، شحاته ، شحاته السيد ،2008،"الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة "، الدار الجامعية ، الإسكندرية .

15 . قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين إصدارات لجنة أخلاقيات المهنة التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبيين .

16 . لطفي ، أمين السيد أحمد، 2005،"المراجعة الدولية وعولمة أسواق المال"، الدار الجامعية ، الإسكندرية.

17 . لطفي،أمين السيد أحمد ، 2007 ،"دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد"، الدار الجامعية ، الإسكندرية.

18 . لطفي،أمين السيد أحمد ، 2007 ،"التطورات الحديثة في المراجعة"،الدار الجامعية، الإسكندرية.

19 . لطفي،أمين السيد أحمد ،2008 ،"معايير المراجعة الدولية والتأكد الدولية "، الدار الجامعية ، الإسكندرية .

20 . محمد،الفيومي محمد،الدميري،علاء الدين محمد، شتيوي،أيمن أحمد،"دراسات متقدمة في المراجعة "،2008،المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية.

21 . نور،أحمد محمد ، عبيد،حسين أحمد ، شحاته،السيد شحاته،2007،"مراجعة الحسابات "، الدار الجامعية ، الإسكندرية.

ب – الدوريات:

1. التويجري، عبد الرحمن علي، النافعاني، حسين محمد،2008،" جودة خدمة المراجعة دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، العدد الأول.
2. الحميد،عبد الرحمن، 1995 ،"خصائص جودة المراجعة المالية ،دراسة ميدانية للمحيط المهني في المملكة العربية السعودية "،مجلة الإدارة العامة ، الرياض ، المجلد35، العدد 3 ،رجب – ديسمبر .
3. الرفاعي، إبراهيم مبارك،2000،" تحليل العوامل المؤثرة على جودة خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، ملحق العدد الثاني.
4. الصمادي، هشام محمد،2007،"العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات" المجلة العلمية للتجارة والتمويل،العدد الأول ، المجلد الأول .
5. المطيري ، عبيد سعيد ، 2002، " كيف يمكن أن نفعل مفهوم حوكمة الشركات في الشركات السعودية " مجلة المحاسبة ، الجمعية السعودية للمحاسبة ، الرياض ، العدد34.
6. المطيري ، عبيد سعد ، 2004، "مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة تحديات وقضايا معاصرة "، مجلة المحاسبة ، الجمعية السعودية للمحاسبة ، الرياض ، العدد 51 .
7. النوايسة،محمد إبراهيم ،2007، "العوامل المؤثرة في بناء استراتيجية تدقيق الحسابات،دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، المجلد 3 ، العدد3 .
8. حسنين، طارق محمد، قطب، أحمد سباعي،" دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 60.
9. علي، عبد الوهاب نصر ،2003،" دراسة الآثار الحتمية للتجارة الإلكترونية على نموذج مراجعة الحسابات"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الأربعون، العدد الأول ، مارس.
10. محمد، أحمد أبو العزم، 2000،" آثار الخبرة المهنية على أحكام المراجعين الخارجيين في حالة الاستعانة بالأدلة غير الملائمة عند تنفيذ مهام المراجعة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة بني سويف،جامعة القاهرة، العدد الثالث.

11. محمد عوض ، آمال ، 2008،"بعنوان أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ،المجلد (45)، العدد الثاني .

12. مفتي، محمد حسن علي،2004،" أثر الصفات الشخصية للمراجع على جودة عملية المراجعة في ظل التطورات الحديثة لتقنية المعلومات"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 63 .

ج – الرسائل العلمية:

1. الرباعي ، يوسف عبده راشد ، 2006 ، "استراتيجيات المراجعة ، دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية " ،رسالة دكتوراه ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق .

2. الرفاعي ، مزنة عبد اللطيف ، 2008، "دراسة أثر الخدمات الأخرى لمراجعة الحسابات على جودة المعلومات المحاسبية "،رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق .

3. الشنواني، غياث،1994 ،" دور مراجعة الحسابات في الحد من الاختلاس والتلاعب "، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق .

4. بندق ، فادي ، 2008 ، "دور المؤشرات المالية والمؤشرات الصادرة عن سوق الأوراق المالية في التنبؤ بالأزمة الاقتصادية " ،رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق.

5. خولاني ،زاهر رضا، 2008،"إمكانية تطبيق مدخل استراتيجية مخاطر الأعمال في مراجعة الحسابات في سورية "، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق.

6. درويش، محمد محمد سالم،2009،" دور لجان المراجعة في زيادة ثقة المستثمرين في التقارير المالية "،رسالة ماجستير،كلية الاقتصاد، جامعة دمشق .

7. سلعس ، ميساء سعيد، 2008، "دور خدمات الثقة المقدمة من مراجع الحسابات في تعزيز مصداقية التقارير المالية "، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق .

8. طجها، محمد محمد أمين، 2009 ،"دور حوكمة الشركات في تفعيل لجان المراجعة وإمكانية التطبيق في سورية "، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق .

9. مراد ،درويش ، 2008، "دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات السورية دراسة ميدانية " ، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.

10. ونوس ،هشام سليمان ،2009 ، "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة في سورية"، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق.

د – مراجع أخرى:

1. حمو ،عبد المجيد ،2007،"مهنة المحاسبة والمراجعة في سورية بين الواقع والتحديات "،محاضرة ألقيت ضمن ورشة عمل نظمتها وزارة الاقتصاد والتجارة بعنوان تجـــارة الخدمات في إطار منظمة التجارة العالمية ،دمشق،آب .
2. جمعية المحاسبين القانونين في سورية، النظام الداخلي، دمشق.
3. "المرسوم رقم 490 لسنة 2007 بشأن النظام المحاسبي الموحد لشركات القطاع العـــام الاقتصادي "،2007،الجريدة الرسمية ، دمشق .
4. " القانون رقم 22 لـــسنة 2005 بـــشأن إحـــداث هيئـــة الأوراق والأســـواق الماليـــة السورية"،2005،الجريدة الرسمية ، دمشق .
5. "المرسوم التشريعي رقم 55 لعام 2006 بشأن إحداث سوق دمشق لـــلأوراق الماليـــة "،الجريدة الرسمية،2006 ، دمشق .
6. "المرسوم التشريعي رقم 151 لعام 2007 بشأن الغرامات المترتبة علـــى المخالفـــات لقانون هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية "،2007،الجريدة الرسمية ، دمشق .
7. " قانون الشركات العامة والمنشآت العامة"،2004، الجريدة الرسمية ، دمشق.
8. " تعديل قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام2003"،2006،الجريدة الرسمية ، دمشق.
9. " المرسوم التشريعي رقم /61/ المتعلق بإعادة تقويم الأصول الثابتة،2007، الجريـــدة الرسمية ، دمشق.
10. " القانون رقم /33/، المتعلق بتنظيم مهنة المحاســـبة وتـــدقيق الحـــسابات "،2009، الجريدة الرسمية ، دمشق.
11. المرسوم التشريعي رقم /64/، قانون الجهاز المركزي للرقابة الماليـــة، المـــادة 2، 2003.

ثانياً - المراجع باللغة الأجنبية :

1.Abdulraouf, R, April 2007. The Transferability of Business Risk Audit Approach to the Developing Countries: The Case of Syria, ESM/IAE University of Metz, France.

2. American Institute of Certified Public Accountants(AICPA) , "AUDIT SAMPLING", Third Edition ,AICPA, New York .

3.American Institute Of Certified Public Accountants(AICPA) , 1978, "Statement On Audit Standards No. 22 ",Journal Of Accountancy , January.

4.American Institute Of Certified Public Accountants(AICPA) , 1987, "Codification of Statement On Audit Standards ",AICPA, New York

5.American Institute Of Certified Public Accountants , (AICPA), 1996, "Statement Of Auditing Standards No.78 : Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit ",Journal of Accountancy , February.

6. American Institute Of Certified Public Accountants(AICPA) , 1997, "AICPA Professional Standards: SAS No. 47:Audit Risk And Materiality in Conducting an AUDIT ",AU 326, Volume 1 .

7.Arens , Alvin A. & James K. Loebbecke ,1997 , "Auditing: An Integrated Approach", 7thed.,Prentice – Hall , Inc., New Jersey ,U.S.A .

8.Arens , Alvin A. & James K. Loebbecke ,2000 , "Auditing: An Integrated Approach" ,8thed.,Prentice – Hall , Inc., New Jersey ,U.S.A.

9.Arens , Alvin A. , Elder , Randal J. , Beasley ,Mark S . , 2005 , "Auditing and Assurance Services ", 10th ed., Prentice – Hall , Inc., New Jersey, U.S.A .

10.Arens , Alvin A. , Elder , Randal J. , Beasley ,Mark S . , 2006 , "Auditing and Assurance Services ", An Integrated Approach ,7th edition.

11.Braiotta , Louis ,"The Audit Committee Handbook" , Third Edition , John Wiley & Sons , INC .

12.Carcello , J.V. , Hermanson , R.H. , McGrath , N.T. ,1992, " Audit Quality Attributes" , Auditing : A Journal of Practice and Theory , Spring.

13.Copely . Paul , H., and Mary S. Doucet 1993, "The Impact of Competition on the Quality of Governmental audits " , Auditing : A Journal of Practice and Theory .

14.Dan c., Kneer ,2001 , "The Teaching of an Effective and Efficient Audit Strategy " , Issues in Accounting Education .

15. Imhoff , Jr . A. , 2003 , " Accounting Quality Auditing & Corporate Governance" Accounting Horizons .

16.International Federation Of Accountants (IFAC), 1999, "Handbook", IFAC, New York.

17.International Federation Of Accountants (IFAC), 2005, "Handbook of International Auditing Assurance, and Ethics Pronouncements : ISA No. 500 revised : Audit Evidence ", IFAC, New York .

18.Knox, John,1994, "Why Auditor don't find Fraud ", Accountancy, Feb.

19.Knapp , Michael C .,1991 ,"Factors That Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality ", Auditing : A Journal of Practice and Theory ,Spring.

20.Newton. James D., Robert H. Ashton,1989, "The Association Between Audit Technology and Audit Delay", Auditing A Journal of Practice and Theory.

21.Palmrose , Z.U.,1988, "an analysis of auditor litigation and audit service quality " , The Accounting Review.

22.Pany , Kurt & O. Ray Whittington , 1997 , " auditing ",2nd ed., Irwin , U.S.A.

23.Schipper , Katherine ,1991 " Discussion of an Analysis of Auditor litigation Disclosure " , Auditing :A Journal of Practice and Theory .

24.Taylor , Donald h. & G. William Glezen , 1997, " auditing : an assertions approach",7th ed. , John Wiley & Sons , New York .

25.Taylor , Donald h. & G. William Glezen , 2000, " auditing : an assertions approach",8th ed. , John Wiley & Sons , New York.

26.Teoh , Siew Hong and T. J . Wong ,1993, " Perceived Auditor Quality and the Earnings Responses Coefficient " , The Accounting Review .

الملاحـــق

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

استبانـة

الأستاذ الفاضل :

بعد التحية :

يسرنا أن نلفت عنايتكم إلى أن هذه الاستبانة قد أعدت بهدف الحصول على البيانات المتعلقة بالجانب الميداني لرسالة الماجستير في المحاسبة التي يعدها الباحث بعنوان **(مدى تأثير استخدام استراتيجية الاختبارات الأساسية في جودة المراجعة في سورية)** .

وما من شك أن اختياركم للإجابة المناسبة مع توخي الدقة سيكون له أثر كبير في إنجازها والوصول إلى نتائج مفيدة وواقعية ، علماً بأنّ الإجابة عن هذه الاستبانة سوف تستخدم للأغراض العلمية وستحاط بالسرية التامة .

ويسر الباحث تلقي أي إضافات أو ملاحظات علمية يمكن تدوينها على الصفحات الخلفية للاستبيانة .

شاكرين لكم تعاونكم ،،،،،،،،

بإشراف الأستاذ المساعد الدكتور

عصام قريط

إعداد الطالبة

لطاف نبيل الحسن

أولاً:المعلومات العامة :

1- الفئة التي تنتمي إليها : ☐ أكاديمي ☐ محاسب قانوني

2- آخر مؤهل علمي حاصل عليه :

بكالوريوس ( ) تخصص ....

ماجستير ( ) تخصص ....

دكتوراه ( ) تخصص ....

مؤهل آخر اذكره .... تخصص ....

3- عدد سنوات الخبرة :

أقل من 5 سنوات ( )

من 5 إلى أقل من 10 سنوات ( )

من 10 سنوات إلى أقل من15 سنة ( )

من 15 سنة إلى أقل من 20 سنة ( )

20 سنة فأكثر ( )

ثانياً:محاور الاستبيانة:ضع إشارة (√) للإجابة التي تراها مناسبة :

المحور الأول :

إن الاعتماد على استراتيجية الاختبارات الأساسية يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة من منظور العوامل التنظيمية لجودة المراجعة وذلك من خلال :					
السؤال	موافق	غالباً	أحياناً	غير موافق	حيادي
1- إن فهم طبيعة النظام المحاسبي في المنشأة والدورة المحاسبية فيها يساعد على تخطيط عملية المراجعة					
2- يساعد فهم طبيعة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة على تخطيط عملية المراجعة					
3- تعرّف الهيكل الإداري وتوزيع خطوط المسؤولية يساعد على تخطيط عملية المراجعة					
4-يؤدي التخطيط السليم لعملية المراجعة إلى رفع كفاءتها وفعاليتها					
5- تعكس القدرة على تحديد مواطن مخاطر المراجعة وأخذها بالحسبان كفاءة الاختيار الجيد لفريق المراجعة.					
6- تزداد قدرة المراجعين على التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية بإخضاعهم لبرامج التعليم المهني المستمر					
7- إن التزام المراجع بتوثيق ما توصل إليه من أدلة يعكس مدى التزام منشأة المراجعة بالمعايير المهنية والدولية					
8-إن التخطيط السليم لعملية المراجعة يسهم في كفاءة انتقاء العملاء وتحديد إمكانية الاستمرار معهم أو لا					
9- يساعد توقيت الاختبارات الأساسية على إعداد الخطط الزمنية بصورة أكثر واقعية					
10- إن تصميم الاختبارات الأساسية بشكل جيد من شأنه منع التصرفات الشخصية والأعمال الارتجالية لفريق المراجعة وتفادي التخبط في أعمال المراجعة					
11- تعرف المراجع الحسابات غير الخطرة من شأنه تخفيض ضغط الوقت الذي يؤثر في المراجع					

12-إن كفاءة وملاءمة أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها يعكس مدى كفاءة تخصيص الأفراد في المهام					
13-تعرف المراجع على الحسابات غير الخطرة يعكس كفاءة إجراءات انتقاء المراجعين بمنشأة المراجعة					
14-إن معرفة المجالات ذات المخاطر العالية داخل المنشأة محل المراجعة من أنه هيكلة عملية المراجعة بشكل أفضل					
15-يعدّ اختبار العناصر الرقابية داخل المنشأة محل المراجعة أمراً كافياً للحصول على دليل لكل من معايير المراجعة المقبولة عموماً					

المحور الثاني :

إن الاعتماد على استراتيجية الاختبارات الأساسية يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة من منظور العوامل المؤثرة في فريق عمل المراجعة وذلك من خلال :					
السؤال	موافق	غالباً	أحياناً	غير موافق	حيادي
16- إن التزام المراجع بتوثيق ما توصل إليه من أدلة تعكس الخبرة العملية لمراجع الحسابات					
17- إن استقلال مراجع الحسابات يساعده على تشخيص المشاكل التي من الممكن أن تكون مدعاة لتحريف القوائم المالية					
18- يرتبط تحديد المستوى المقبول لمخاطر المراجعة بخبرة مراجع الحسابات					
19- يرتبط تطبيق استراتيجية الاختبارات الأساسية بوظيفة الإشراف والمتابعة على فريق المراجعين					
20- إن معرفة طبيعة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية في المنشأة يرفع من كفاءة أداء العمل الميداني للمراجعة					
21- ينعكس نجاح تصميم الاختبارات الأساسية على كفاءة فريق المراجعة وخبرته .					
22- إن ترشيد قرارات المراجع بشأن تحديد حجم الاختبارات الأساسية ينعكس بشكل إيجابي على كفاءة المراجعة					
23- يمكّن فهم المراجع لهيكل الرقابة الداخلية في المنشأة من اتخاذ قرارات رشيدة تتعلق بتقويمه وبتحديد حجم الاختبارات الأساسية					
24- يسهم التركيز على تقدير مخاطر الرقابة الداخلية وانعكاساتها على القوائم المالية في تنفيذ عملية المراجعة بشكل أفضل					
25- يولد الاعتماد على استراتيجية الاختبارات الأساسية دافعاً لرفع معرفة فريق المراجعة وكفاءته .					

26- يعكس توثيق عملية تقدير مخاطر الرقابة كفاءة أداء العمل الميداني للمراجعة					
27- تعكس أحكام المراجع فيما يتعلق بالمخاطر العامة خبرة المراجع					
28- إن مراجعة المنشأة خلال سنوات سابقة تؤثر في استقلال مراجع الحسابات					
29- يساعد القيام بفحص العينات على أساس اختبارات الأرصدة والتحقق من زيادة كفاءة العمل الميداني					
30- إن تطبيق استراتيجية الاختبارات الأساسية يساعد على اختيار الأدلة ذات الفاعلية الكبرى .					

Abstract

The Effect of Using Substantive Tests Strategy on the Quality of Audit in Syria

(Field study)

Prepared by **Supervised by**

Letaf Nabiel Alhasan. **Dr: Issam Krat.**

This study aimed to examine the impact of the use of practitioners of a strategic review basic tests on the quality of the audit, and to this end the researcher developed a plan has been divided into three chapters.

Presented in the first chapter of the nature and importance of the quality review by clarifying the concept of quality review and update the current stage effects in increasing attention, also presented the factors affecting the quality of the audit by focusing on the organizational factors facility for review and the factors associated with the work of the audit team.

As discussed in chapter II the role of the strategy basic tests to improve the quality of the review deals with the concept and the nature of the basic tests, including the entrances to these basic tests, and the implementation mechanism for strategic basic tests.

And followed up in Chapter III of the presentation of historical overview of the stages through which the audit profession in Syria spoiled on the evolution of laws and regulations related to audit access a field study to determine the views and opinions of Chartered Accountants of the extent of the impact of using a strategy of basic tests on the quality of auditing in Syria, it has designed a questionnaire was distributed to a sample of Chartered Accountants have been identified tools for analysis and testing hypotheses and analyzing the study results, either on the most important findings of the researcher in this field study could be presented as follows:

1. Dependence on the strategy of basic tests to improve the quality of the audit from the perspective of organizational factors for the quality of the audit.

2. Dependence on the strategy of basic tests to improve the quality of the audit from the perspective of factors affecting the working group review.

3. Strategy is to rely on the basic tests in light of the current business environment in Syria, which is dominated by the civil status of companies and small-scale is sufficient to meet the requirements of quality.

4. Imposed current updates on the occupation of the audit, including the upgrading of quality, be taken into account to improve the quality of this review.

5. Plays the completion and implementation of the review process planned by proper and adequate, and efficient implementation of strict compliance with the standards of the profession by practitioners play an important and essential to improve the quality of this review.

And reached a researcher at the conclusion of its study to the group the following recommendations:

1 - Researcher recommends that in light of the study, which was to conduct studies of the other strategies in pursuit of the remaining strategic behavior of the most efficient and effective access to the highest level of quality.

2 - The organization of programs of continuing education courses and continuing education in order to increase the efficiency of practitioners professionally and teach them how to implement the strategy of basic tests to ensure the planning and effective implementation of the review.

3 - To adopt the accounting and auditing standards in the discharge of its work and work to disseminate and clarify the form and scale, and to require facilities to apply the audit, preparation of training courses to disseminate how to work them properly.

4 - Adoption of the accounting and auditing within the instructions to come - and in order to enhance the quality of the audit - using a strategy of basic tests during the performance review process.

5 - Researcher recommends that auditors need to develop policies and procedures regarding the recruitment of qualified personnel to work in their offices to meet the scientific and professional qualities necessary to ensure that they perform their tasks efficiently, supervision and constant guidance to them during the performance of their duties to ensure the implementation of the audit functions in the light of professional standards.

دقّق لغوياً

فايزة باكير